ИННОВАЦИОННОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

Выходит 6 раз в год

№ 2 (26) – 2015, март-апрель

Входит в систему РИНЦ

Зарегистрирован в Федеральной Службе по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций (Роскомнадзор)

Свидетельство о регистрации
ПИ № ФС77-45446 от 16 июня 2011 года

ПОДПИСКА ВО ВСЕХ ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ
ИНДЕКС 84456 – КАТАЛОГ АГЕНТСТВА "РОСПЕЧАТЬ"

Учредитель – Издатель:

ООО "Научно-консалтинговый центр",
424000, г. Йошкар-Ола, ул. Вознесенская, д. 110, каб. 220.

Главный редактор:

Н.И. Сазонов, заслуженный работник культуры Республики Марий Эл

Научный редактор:

О.А. Миронова, д-р экон. наук, профессор (Россия, г. Йошкар-Ола)

Редакционная коллегия:

М.А. Азарская, д-р экон. наук, профессор (Россия, г. Йошкар-Ола)
Л.И. Гончаренко, д-р экон. наук, профессор (Россия, г. Москва)
В.Г. Когденко, д-р экон. наук, профессор (Россия, г. Москва)
О.Г. Королев, д-р экон. наук, профессор (Россия, г. Москва)
М.И. Кутер, д-р экон. наук, профессор (Россия, г. Краснодар)
М.В. Мельник, д-р экон. наук, профессор (Россия, г. Москва)
В.Л. Поздеев, д-р экон. наук, профессор (Россия, г. Йошкар-Ола)
Л.В. Попова, д-р экон. наук, профессор (Россия, г. Орел)
Е.Д. Рыжаков, д-р экон. наук, профессор (Россия, г. Йошкар-Ола)
Т. Р. Сааль, PhD, профессор (Эстония, г. Таллин)
Т.И. Савенкова, PhD, д-р экон. наук, профессор (Эстония, г. Таллин)
Ф.Ф. Ханафеев, д-р экон. наук, профессор (Россия, г. Йошкар-Ола)

Технический редактор:

А.Ф. Ханафеев

Подписано в печать 20.04.2015 г.
Формат 60x84/8. Усл.печ.л. 17,21
Заказ № 1540. Тираж 1000 экз.
Редакция журнала:
424000, г. Йошкар-Ола, ул. Вознесенская, д. 110, каб. 220.
© ООО "Научно-консалтинговый центр"
Отпечатано в ООО "Стринг",
г. Йошкар-Ола, ул. Строителей, д. 95
Цена договорная.

Статьи рецензируются.
Перепечатка материалов, опубликованных в журнале, допускается только с письменного разрешения редакции.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.

СОДЕРЖАНИЕ

НОВОСТИ НАУКИ

Мельник М.В. *О международной научно-методической конференции "Высшее образование по новым стандартам"* 5

ИННОВАЦИОННАЯ СРЕДА И БИЗНЕС В СТРАНАХ ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА

Карм Т. *Развитие регионов Российской империи в свете оценок современных международных рейтинговых агентур*..... 13

Сааль Т.Р. *Предприниматель, предприимчивость и предпринимательство* 25

Колесник А.Л. *Эволюция государственного внутреннего финансового контроля в Украине и в России, появление внутреннего аудита*..... 32

ИННОВАЦИОННАЯ ПОЛИТИКА. ФИНАНСЫ. НАЛОГИ

Полухина А.Н. *Инновации в туризме: сравнительный аспект концептуальных понятий разработки модели развития туристкого потенциала* 45

Варняков Ю.В., Слесарева Е.Ю. *Налоговый менеджмент в холдингах* 51

Горетов И.Н., Логинов Д.А. *Инновационность кластерного подхода в управлении региональной экономикой*..... 55

Горетов И.Н. *Финансовая политика в условиях реализации кластерного подхода* 60

Логинов Д.А. *Инновационное взаимодействие хозяйствующих субъектов и развитие механизмов его финансирования* 65

Давыдова М.В. *Роль налогового контроля в системе налогового администрирования: развитие и совершенствование на современном этапе*..... 68

Конева О.В. *Формирование финансового потенциала малого и среднего предпринимательства как кластерного образования Красноярского края* 73

Коновалова Т.В. *Развитие аналитической работы в системе налогового администрирования*..... 79

Филатова Е.А. *Теоретическая классификация моделей налоговой политики*..... 82

ИННОВАЦИИ В УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ И КОНТРОЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Мельник М.В. *Система внутреннего контроля как фактор развития управленческого учета*..... 89

Алексеева Г.И. *Проблемы учета доходов будущих периодов в условиях реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО*..... 96

Антонова М.В. *Формирование отчетности в области устойчивого развития организаций потребительской кооперации*..... 100

Азарская М.А., Зайцева С.Л. *Проблемы применения и учета амортизационной премии*..... 105

Андреева С.Ю., Костюнина Т.С. *Бюджетирование как инструмент управленческого учета для планирования и контроля* 109

Бреславцева Н.А., Щербакова О.А., Михайлова Н.В. *Новое в учете реструктуризированных бюджетных учреждений*..... 113

Васильева М.В. *Аудит эффективности в системе государственного финансового контроля* 118

Демина И.Д. *Особенности учета основных средств в коммерческих организациях в 2015 году*..... 121

Моторин А.Л., Гребнева М.В. *Управленческая отчетность, ее роль в инновационном развитии управления организацией* 126

Овечкина О.Н., Рыбакова Г. *Проблемы анализа и оценки финансового состояния организации* 130

Поздеев В.Л., Ежова А.С. *Основные понятия прогнозного анализа* 135

Поздеев В.Л., Шарипова А.И. *Роль учетной политики в формировании финансовых результатов* 139

Царегородцев Е.Л. *Организация проведения контрольных мероприятий по применению контрольно-кассовой техники и бланков строгой отчетности*..... 142

ANNOTATIONS TO THE ARTICLE

НОВОСТИ НАУКИ

О МЕЖДУНАРОДНОЙ НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКОЙ КОНФЕРЕНЦИИ "ВЫСШЕЕ ОБРАЗОВАНИЕ ПО НОВЫМ СТАНДАРТАМ"

«Высшее образование по новым стандартам: перезагрузка образовательных программ»

В последней декаде марта в Москве на базе Финансового университета при Правительстве Российской Федерации состоялась традиционная встреча представителей вузов, входящих в состав Учебно-методических объединений (УМО) вузов России по образованию в области финансов, учета и мировой экономики. Этой традиции более 20 лет. Задача таких встреч состоит в совместном обсуждении актуальных вопросов совершенствования образовательного процесса в вузах и средних специальных учебных заведениях (колледжах), обмене опытом при реализации новых образовательных программ, использовании интерактивных методов проведения занятий и выработке общей стратегии развития вузов. Участники этих встреч традиционно встречаются для согласования и совместной разработки учебных планов, программ по основным дисциплинам, обмена информацией о новой учебной литературе, составления совместных планов и договоров о сотрудничестве. Ежегодно в марте подводятся первые итоги учебного года и определяются основные задачи на будущее.

Работа международной научно - методической конференции проходила в течение трех дней, но весьма интенсивно, что позволило каждому участнику принять участие в работе круглых столов и секций по разным направлениям.

На пленарном заседании

В работе конференции приняли участие представители более 350 вузов из 13 регионов, гости из стран ближнего и дальнего зарубежья. Традиционно работа проводилась в рамках Пленарного заседания, на котором обсуждалась экономическая ситуация в стране, основные задачи развития высшего образования и те новые требования, которые предъявляются к выпускникам вузов разных уровней – бакалаврам, магистрам, аспирантам.

Участников конференции приветствовали представители Российского союза промышленников и предпринимателей, Министерства финансов Российской Федерации, Министерства образования и науки Российской Федерации, Федеральной службы по надзору в сфере образования и науки Российской Федерации.

Михаил Абдурахманович Эскиндаров,
председатель Совета УМО - ректор Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, д.э.н., профессор, заслуженный деятель науки Российской Федерации

К участникам конференции обратился ректор Финансового университета, доктор экономических наук, профессор, заслуженный деятель науки Российской Федерации М.А. Эскиндаров, который подчеркнул, что в условиях сложной экономической ситуации в стране на вузы возлагается важная задача воспитания нового поколения кадров, способных решать сложные экономические задачи, быстро адаптироваться к меняющейся внешней среде, искать пути эффективного развития всех сегментов и сфер национального хозяйства. Особо была подчеркнута задача реиндустриализации экономики России и быстрое развитие отраслей реального сектора экономики с целью укрепления экономической безопасности страны.

Ларс Питер Хансен,
лауреат Нобелевской премии в области экономики, член Национальной академии наук США

В работе конференций появились и новые традиции. Второй год на пленарных заседаниях конференции выступают ведущие ученые мира – Нобелевские лауреаты. В этом году с докладом выступил Ларс Питер Хансен, член Национальной академии наук США, нобелевский лауреат в области экономики 2013 года за работы в области эмпирического анализа цен на активы. Лекция вызвала большой интерес, было поставлено множество вопросов, на которые лектор достаточно подробно ответил, но эта тема в большей мере стала предметом дискуссии на заседаниях Учебно-методических советов и круглых столов. Участники конференции получили уникальную возможность ознакомиться с направлениями исследований, которые ведутся в области оценки активов, в первую очередь, в области оценки финансовых активов. Это позволило сопоставить международный опыт с направлением работ в России и расширить круг изучаемых проблем, поставить новые задачи по использованию современных методов исследования.

Заинтересованность слушателей вызвала необходимость дополнительной встречи доктора Хансена со студентами, магистрами и аспирантами, но на нее вновь пришли многие участники конференции и продолжили дискуссию, начатую на Пленарном заседании.

Основной темой конференции стали вопросы о новых образовательных программах, адекватных требованиям современного этапа развития экономики, новым профессиональным стандартам, которые разрабатываются в России, и новациях, связанных с принятием Закона «О высшем образовании». Большое внимание было уделено особенностям программ и организации учебного процесса на разных уровнях образования – в бакалавриате, магистратуре и аспирантуре. С головным докладом по этой проблеме на пленарном заседании выступила первый проректор по учебной и методической работе Финуниверситета к.э.н. Розина Н.М. Однако вопрос о новых требованиях к подготовке кадров ставили и другие выступающие, отражая позиции разных групп работодателей.

Крупным планом

Мельник Маргарита Викторовна,
д-р экон. наук, профессор
Финансовый университет при Правительстве РФ

Шеремет Анатолий Данилович,
д-р экон. наук, профессор
Московский государственной университет им. М.В. Ломоносова

Самостоятельное звучание получили задачи укрепления связи вузов с реальным сектором экономики на основе активного развития научно-исследовательской и консультационной работы в вузах. При этом постоянно подчеркивалось, что решение данной задачи приносит реальную пользу работодателям, которые смогут лучше узнать и оценить научный потенциал вуза и выдвинуть специальные требования к подготовке кадров, направляя своих работников на обучение в магистратуре и аспирантуре, выбрать будущих работников из числа обучающихся в вузе бакалавров и магистров, привлечь профессорско-преподавательский состав к разработке актуальных вопросов совершенствования и реструктуризации своего производства. Профессора и преподаватели получат возможность применить свои знания на практике и будут реально способствовать решению важных экономических задач конкретных организаций. Студенты всех уровней получают возможность приобщиться к практической работе не только в процессе прохождения практики, но и в процессе учебы, участвуя в разработке научных тем, сборе и систематизации практических материалов, их первичной обработке и анализе.

Традиционно в процессе конференции работали секции по Учебно-методическим советам УМО – финансам и кредиту; бухгалтерскому учету, анализу и аудиту; мировой экономике; налогам и налогообложению; анализу и управлению рисками; по специальностям среднего специального образования.

Слева направо:

Маркина Елена Валентиновна,
канд. экон. наук, профессор, зав. кафедрой государственных и муниципальных финансов, проректор по непрерывному образованию

Гончаренко Любовь Ивановна,
д-р экон. наук, профессор, зав. кафедрой налогов и налогообложения, заслуженный работник высшей школы Российской Федерации

Абрамова Марина Александровна,
д-р. экон. наук, профессор, зав. кафедрой денежно-кредитных отношений и монетарной политики

Работа в учебно-методических советах дала возможность более полно обсудить новые профессиональные стандарты и те требования, которые они предъявляют к кадрам разной квалификации. Учитывая, что представители вузов достаточно активно участвовали в разработке профессиональных стандартов, это обсуждение носило весьма активный характер. Во-первых, многие профессиональные стандарты еще находятся в стадии обсуждения, поэтому участники конференции имели возможность внести конкретные предложения по их улучшению и дополнению. Во-вторых, знакомство с уже принятыми профессиональными стандартами позволило сформулировать более четкие требования к совершенствованию (перезагрузке) образовательных программ.

Вопросы подготовки, организации обсуждения и, самое главное, реализации новых профессиональных стандартов и адекватная подготовка кадров стали предметом обсуждения, прежде всего, в секциях «Финансы и кредит» и «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Это связано с тем, что представители Финуниверситета активно участвовали в их разработке и могли достаточно подробно раскрыть технологию, порядок их разработки и разъяснить ряд спорных положений стандартов.

Бесспорно, основное внимание было уделено новым требованиям к подготовке кадров

разного уровня с учетом современного этапа развития экономики и новых задач, стоящих перед экономическими субъектами.

В качестве основных вопросов, которым уделялось особое внимание, можно выделить следующие: уточнение структуры учебных планов с выделением широкого состава вариативных дисциплин, формирование которых в решающей мере связано с требованиями работодателей, спецификой профиля вуза и региона, в котором вуз работает; согласование структуры и подходов к разработке программ по основным дисциплинам при более жестком контроле за формированием компетенций, необходимых для соответствующего уровня подготовки и выполнения требований профессиональных стандартов; определение требований к методическому обеспечению учебного процесса, в первую очередь, самостоятельной работы; разработка требований к оценке подученных знаний и выбору форм текущего контроля и конечной аттестации студентов.

Определенной новизной в работе конференции стала организация дискуссионных площадок для обсуждения следующих вопросов:

- Особенности формирования образовательных программ высшего образования в соответствии с ФГОС ВО +3.

- Проблемы актуальности действующих ФГОС ВО с учетом принимаемых профессиональных стандартов.

- Магистратура и аспирантура: общее и особенное.

Особенностью организации работы в этой форме была широкая дискуссия. Руководители дискуссионных площадок определили круг актуальных проблем, а участники четко излагали опыт их решения в конкретных вузах и ставили те вопросы, которые еще не получили разрешения в их вузе. Это определило направленность работы по обмену опытом, выделению наиболее интересных решений, которые предложили в профессиональных журналах и в специальной методической литературе. Именно в рамах дискуссионных площадок заключались договоры об обмене методическими материалами и специалистами. Участники дискуссий продолжали обсуждение еще долго после завершения работы дискуссионной площадки в группах заинтересованных участников. Эта форма работы вызвала особый интерес, и было предложено на следующих встречах уделять ей большее внимание.

В рамках конференции работали круглые столы по различным направлениям научных исследований, проводимых в вузах. Это дало возможность получить более полное представление о научном потенциале вузов, согласовать планы научных исследований, выделить объекты совместной работы и определить возможности дальнейшего развития научных контактов вузов.

Как видно из круга обсуждаемых вопросов, при этой форме работы активно сочеталось рассмотрение научных и методических вопросов развития образовательного процесса, интеграция целенаправленности учебно - методической работы и научных исследований при активных контактах с производственными организациями и институтами как с заказчиками на подготовку нового поколения специалистов.

Мельник Маргарита Викторовна,
участник конференции, д-р экон. наук, профессор,
заслуженный деятель науки Российской Федерации
Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации
Россия, г. Москва
E-mail: eaa@fa.ru

ИННОВАЦИОННАЯ СРЕДА И БИЗНЕС В СТРАНАХ ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА

Тоомас Карм,
преподаватель экономической теории
Эстонского университета прикладных наук по предпринимательству Майнор,
Эстония, г. Таллинн
E-mail: toomas.karm@eek.ee

РАЗВИТИЕ РЕГИОНОВ РОССИЙСКОЙ ИМПЕРИИ В СВЕТЕ ОЦЕНОК СОВРЕМЕННЫХ МЕЖДУНАРОДНЫХ РЕЙТИНГОВЫХ АГЕНТУР

В статье рассматриваются вопросы, связанные с этапами и тенденциями развития трех государств, входивших в состав Российской империи - России как основы империи, Финляндии как относительного автономного государства в ее составе и Эстонии как Эстонской и Лифляндской губерний. Анализируются особенности современного состояния экономических моделей этих стран, изменение структуры экономики, уровень производительности, рост экономики и развитие на примере таких обобщающих комплексных показателях, как уровень и динамика индексов либеральности экономики, развития человеческого потенциала, глобальной конкурентоспособности, экономики знаний и предпринимательства и др.

Ключевые слова: экономические модели, структура и рост экономики, индекс либеральности, экономика знаний, развитие человеческого потенциала, глобальная конкурентоспособность, предпринимательство и др.

Развитие капитализма в Эстонской и Лифляндской губерниях началось раньше чем во всей Российской империи благодаря упразднению крепостного права в 1832 году (частично это признано заслугой балтийских баронов), что примерно на 30 лет раньше чем в России. В России исторически капитализм имел крайне «запоздалый« характер развития.

Эстонская губерния была одна из самых развитых регионов империи, где наряду с развитым сельским хозяйством бурно развивалась промышленность и инфраструктура. В период первого независимого государства Эстония достигла значительного прогресса в сельском хозяйстве и культурной жизни, а также в целом в развитии экономики государства. На момент "вхождения" Эстонии в состав СССР экономика Эстонии находилась примерно на одном уровне с экономикой Финляндии, которая как в политическом так и экономическом плане была под влиянием Швеции.

После 2-ой Мировой войны Эстония осталась в составе СССР, а Финляндия как независимое, проигравшее в войне государство должна была платить значимую контрибуцию СССР. У Финляндии сложились с СССР хорошие торговые отношения, которые частично способствовали ее бурному развитию. В период отделения Эстонии от России Финляндия опережала эти страны по показателю ВВП на душу населения примерно в 3-4 раза.

Рассмотрим динамику развития трех экономик в период независимости на основе данных разных рейтинговых агентур и статистки России, Эстонии и Финляндии, Мирового банка, Всемирного экономического форума, World Factbook и прочих источников.

Экономическую модель и либеральность экономики рассматриваемых стран целесообразно анализировать на базе типологии, предложенной в монографии Хасбулатовым Р.И. (Мировая экономика. «Юрайт», 2012). Автор приводит типологию развитых постиндустриальных стран и выделяет ряд моделей капитализма: западноевропейскую, американскую, скандинавскую, японскую, китайскую, люксенбургскую, латиноамериканскую, южноафриканскую и арабскую. Финляндия является представителем скандинавской (шведской) модели экономики. Эстония, где еще не полностью установившаяся экономика, стремится тоже к этой модели. Как отметил президент Эстонии Л.Мери «...в итоге наша цель стать такой же скучной Скандинавией».

В Скандинавской модели представлены в основном все основные черты, присущие моделям экономики развитых капиталистических стран (США, Западная Европа, Ю-Корея и пр.): 1) государство всеобщего благосостояния, 2) социаль-

ное государство, 3) социальная экономика, 4) высокий уровень дохода, 5) большие расходы на медицину, образование, культуру, развитие человеческого потенциала, 6) высокая доля расходов на защиту окружающей среды, 7) рост «интеллектуальных» отраслей, 8) относительно равномерное распределение доходов среди населения, 9) процентное соотношение между крупными, средними и мелкими фирмами – 0,2:7,1:93) развитая муниципальная экономика, 11) плотность мелкого предпринимательства (одна фирма на 10 человек населения).

Скандинавской модели присущи развитая система регулирования, наибольшее соответствующая понятию «государства всеобщего благосостояния», низкая дифференциация доходов (самый низкий индекс Джини в мире у Швеции – 25, у Финляндии 27), низкий уровень бедности (ниже 5%), высокая степень солидарности групп населения (развитое гражданское общество), значительный госсектор в основном в транспорте, электроэнергетике, на коммунально-муниципальном уровне, ориентированность на общие интересы (децильный коэффициент 1:4). Этой модели присущи недостатки, так как завышенная социальность не способствует занятости населения, а хорошие пособия по безработице позволяют неплохо жить не работая.

Эстонской модели присущи некоторые особенности: сохранение и стремление к большему либерализму, поскольку это возможно в рамках ЕС (в рейтинге либеральности экономики она на 8-м месте в мире в 2015 г.); особенность фискальной политики (пропорциональный подоходный налог, 0 -налог с прибыли, равновесный бюджет, низкий уровень правительственного долга – 10% в сравнении с 60% у Финляндии и 220% у Японии). Просматривается определенная конвергенция в ЕС, особенно в части уровня цен на товары. Доходы населения, к сожалению, сближаются к западно-европейскому уровню медленнее, ввиду, видимо, более низкой эффективности экономики, что в какой-то мере объясняется ее структурой, более низким технологическим уровнем многих производственных предприятий, отсутствием эффекта экономии (масштаба), присущему более крупным экономикам и компаниям. Средний уровень реальной зарплаты примерно в 2,5 ниже, чем в Финляндии). Маленькой экономике очень дорого содержать государство, хотя оно характеризуется понятием европейского государства.

Эстония и Финляндия входят в ЕС, им присущи все свободы, характерные этому союзу: свободное перемещение капитала, товаров, людей и стремление к свободному перемещению услуг. О либеральности экономики в какой-то мере свидетельствует приток иностранных инвестиций в страну. В таблице 1 показаны зарубежные инвестиции в экономику Эстонии, Финляндии, Российской Федерации и некоторых других стран.

Таблица 1. Зарубежные инвестиции в 2013 году в экономику стран

	Эстония	Финляндия	РФ	США	Гонконг
Млн.$ США	21700	138700	552800	2571000	1155000
Жителей	1,28	5,1	138,5	300	8
На жителя, $ США	16953	27196	3991	8570	144375

В российской модели капитализма Хасбулатов Р.И. выделяет: слабое развитие 5 первых и 10-11 перечисленных выше и свойственных западно-европейской модели факторов, утери социального характера экономики и государства, слабое развитие мелкого предпринимательства, большая дифференцация по доходам (индекс Джини свыше 40, см.World Factbook 2015). В системе госсектора – разные отраслевые предприятия показывают слабую эффективность в силу плохой организации и слабого менеджмента. Социальная разобщность людей, повышенная бедность, низкая эффективность крупных предприятий, их альянс с властью, высокая коррумпированность (в рейтинге коррупции Россия причисляется к высококоррумпированным странам: индекс 27 (136 место), Финляндия имеет индекс 89 (3 место), как менее коррумпированная и Эстония 69(26) – как умеренно коррумпированная страна, см.Transparency International). Повышенное административное вмешательство на всех уровнях власти (свойственно даже так называемое «ручное управление экономикой). Переходная модель, не сближающаяся с европейскими (в последнее время наблюдаются: сближение со странами группы БРИКС и Китаем, экономическое и политическое противостояние с ЕС).

Эксперты Heritage Foundation определяют экономическую свободу как «отсутствие правительственного вмешательства или воспрепятствования производству, распределению и по-

треблению товаров и услуг, за исключением необходимой гражданам защиты и поддержки свободы как таковой». Центр Heritage Foundation каждый год к годовому учету приводит комментарии по основным направлениям, что позволяет судить об продвижениях и проблемах в части свободы экономики.

Индекс экономической свободы базируется на 10 индексах, измеряемых по шкале от 0 до 100, при этом показатель 100 соответствует максимальной свободе, а 0, соответственно, минимальной. Все страны по этому индексу делятся на следующие группы:

- свободные – с показателем 80−100;
- в основном свободные – с показателем 70−79,9;
- умеренно свободные – с показателем 60−69,9;
- в основном несвободные – с показателем 50−59,9;
- деспотичные – с показателем 0−49,9.

Вес каждого из 10 факторов считается одинаковым, поэтому итоговый индекс представляет собой среднее арифметическое этих показателей. По мнению авторов индекса, экономическое развитие страны прямо связано с динамикой этого индекса. В таблице 2 представлена классификация рассматриваемых стран по индексу экономической свободы.

Таблица 2. Индексы экономической свободы

	Эстония	Финляндия	Россия	1 место	Индекс
Общий показатель Характер	76,8(8) в основном свободная	73,4(19) в основном свободная	52,1(142) в основном не свободная	Гонконг свободная	89,9
Законодательство				Новая Зеландия	
1. Защита прав собственности	90(3)	90(3)	20,0(138)	Новая Зеландия	95,0
2. Свобода от коррупции	68(28)	89(3)	28,0(132)		91,0
Влияние правительства				Арабские Эмираты Сингапур	99,5
3 . Фискальная свобода	90(3)	66,4(15)	86,1(44)		93,8
4.Свобода от правительства	68(28)	3,6(173)	57,8(119)		
Эффективность регуляций				Гонконг США Доминикан	
5.Свобода бизнеса	81,5(28)	92,6(7)	76,3(40)		100
6.Свобода трудовых отношений	58,7(105)	54,8(120)	58,9(104)		98,5
7. Денежная свобода	77,6(78)	79,9(55)	63,9(174)		89,5
Открытость рынка					
8.Свобода торговли	88,0(11)	88,0(11)	75,0(104)	Гонконг	90,0
9.Свобода инвестиций	90,0(2)	90,0(2)	25,0(158)	Люксембург	95,0
10.Финансовая свобода	80,0(3)	80,0(3)	30,0(131)	Гонконг	90,0

Данные в вышеприведенной таблице показывают уровень либеральности в разных сферах экономики.

В **Эстонии** наблюдаются проблемы с коррупцией в органах власти. Судебная система Эстонии эффективно изолирована от влияния правительства. Права собственности, контрактов и безопасность хорошо соблюдаются. Коммерческий кодекс применяется последовательно. Подоходный налог составляет 21 процент, а налог на прибыль составляет 21 процент от чистой суммы распределяемой прибыли. Налоговая нагрузка составляла 32,5 процента от ВВП, затраты правительства 39,5 % внутреннего дохода. Государственный долг является относительно низким - 11 % ВВП. Реформа способствовала реструктуризации неплатежеспособных фирм, что делает процедуры банкротства менее дорогостоящими. Повышение производительности труда остается ключевой задачей, и принятый закон о труде позволяет снизить затраты на увольнение сотрудников.

Таможенные тарифы членов ЕС имеют среднюю ставку не выше 1,0 процента. В ЕС существуют некоторые нетарифные барьеры, но в целом ЕС является относительно открытым для внешней торговли. Зарубежные и отечественные инвесторы, как правило, равны перед законом. Финансовый рынок регулируется относительно хорошо и продолжает неуклонно расти. Банковский сектор остается конкурентоспособным, открытым и устойчивым, предлагая широкий

спектр финансовых услуг. Надзор за банковской системой разумен, правила в основном соответствуют международным нормам. Кредиты выдаются на рыночных условиях.

В 2014 году правительство Эстонии уменьшило «плату за зеленую энергию" и рынок электроэнергии был полностью либерализирован.

В **Финляндии** коррупция не является проблемой, она, как правило, занимает высокие места в рейтинге индексов восприятия коррупции Transparency International. Интересы в части движимого и недвижимого имущества признаются и исполняются. Договорные отношения строго соблюдаются. Качество судебной системы высокое. Международные соглашения, которые направлены на защиту интеллектуальной собственности, строго соблюдаются.

Максимальный индивидуальный подоходный налог в Финляндии 31,8 %, максимальная ставка корпоративного налога была снижена с 24,5 до 20 %. Прочие налоги включают в себя 28 % единый налог на доход с капитала и налог на добавленную стоимость. Общая налоговая нагрузка составляет 44,1 процентов ВВП, а государственные расходы составили 56,7 % отечественного производства. Правительственный (public dept) долг равен 57 % ВВП.

Общая нормативно-правовая база является прозрачной и конкурентоспособной. Запуск бизнеса требует минимального капитала, требует проведения минимального количества (всего трех) процедур. Процедуры при банкротстве являются современными и эффективными. Нормы трудового законодательства относительно жестки, цена беззарплатного использования работника высока. Денежно-кредитная стабильность в хорошем состоянии, но правительство субсидирует многочисленные проекты в части биогазовой, ветряной и солнечной энергетики.

Финансовый рынок регулируется относительно хорошо и продолжает неуклонно расти. Банковский сектор остается конкурентоспособным, открытым и устойчивым, предлагая широкий спектр финансовых услуг. Надзор за банковской системой разумен, правила в основном соответствуют международным нормам. Кредиты выдаются на рыночных условиях.

В **России** коррупция, несмотря на усиление борьбы с ней, продолжает процветать. Небольшая элита контролируют большую часть активов государства, государственные учреждения охвачены коррупцией. Проводимые антикоррупционные акции используются для обеспечения лояльности элиты и подавления политических оппонентов. Верховенство закона не является равномерным по всей стране, суды подвержены политическому давлению и непоследовательны в применении закона. Защита прав частной собственности пока еще слаба.

Индивидуальный подоходный налог в России составляет 13 %, максимальная ставка корпоративного налога на прибыль 20 %, налог на добавленную стоимость – 18%. Общее налоговое бремя составляет 28,7 % ВВП. Государственные расходы составляют 37,5 процентов отечественного производства, а долг общественного сектора равен 13 процентам ВВП.

Бюрократические препятствия и непоследовательное применение правил продолжает подавлять частный сектор. Несмотря на то, что формирование бизнеса включает всего четыре процедуры, получение лицензии на право деятельности может занять более длительный период. Устаревший Трудовой кодекс ограничивает рост занятости. Правительство использует обширные субсидии, государственные компании, экспортные пошлины на нефтепродукты и другие средства влияния на цены. Инвестиции в некоторые сектора экономики ограничены. Финансовый сектор остается предметом значительного участия и вмешательства государства. Правительство сохраняет некоторую долю в банковском секторе, центральный банк стал единым регулятором финансового рынка.

Структурные изменения экономик и производительность. Структуризация экономической деятельности по видам дает возможность применять так называемое секторное представление экономики. Вся совокупность видов экономической деятельности группируется по трем секторам:

- **Первичный сектор**, включающий сельское хозяйство, лесоводство, лесозаготовки, охоту, рыболовство, горнодобывающие отрасли.
- **Вторичный** – в который входят обрабатывающая промышленность, производство электроэнергии, газа, водоснабжение, строительство.
- **Третичный** – объединяющий обслуживающие отрасли и виды деятельности. Изменение секторной структуры экономики Эстонии, Финляндии и России по добавленной стоимости показаны на рисунке 1.

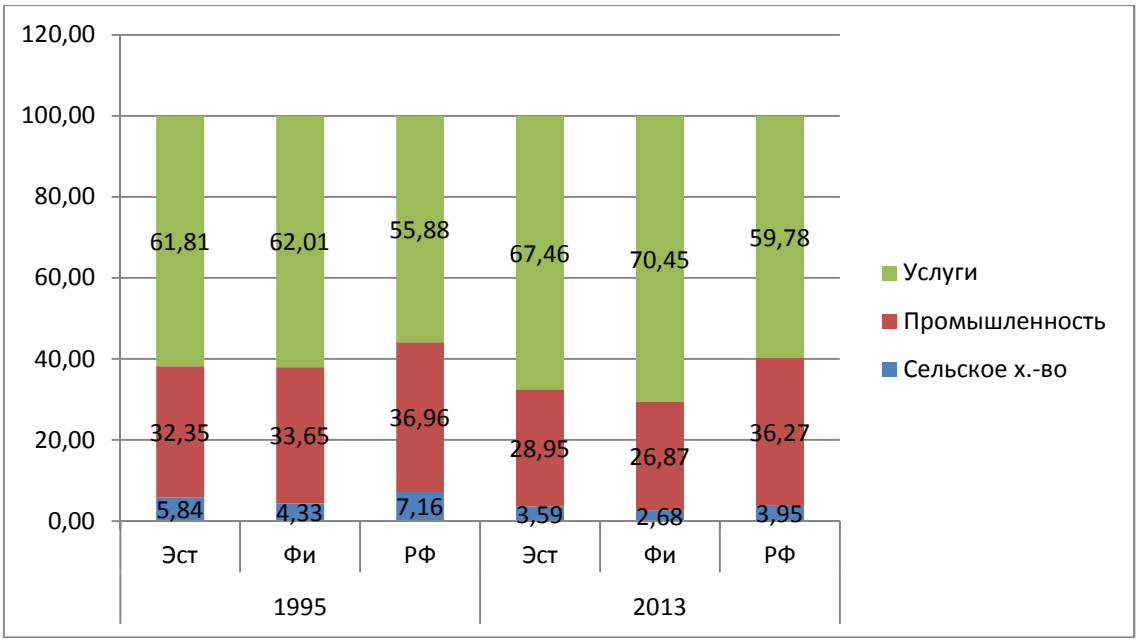

Рис. 1 Изменение секторной структуры экономики Эстонии, Финляндии и России по добавленной стоимости в период 1995 - 2013 гг.

Уровень добавленной стоимости на занятого в секторах экономики приведен на рисунке 2.

Рис. 2. Уровень добавленной стоимости на занятого в секторах экономики Эстонии, Финляндии и России 2011 и 2012 годах

Развитие человеческого потенциала специалистами оценивается **индексом человеческого развития** (ИЧР) – интегральным показателем, рассчитываемым ежегодно для межстранового сравнения и измерения уровня жизни, грамотности, образованности, и долголетия как основных характеристик человеческого потенциала исследуемой территории. Он является стандартным инструментом при общем сравнении уровня жизни различных стран и регионов. Индекс публикуется в рамках Программы развития ООН в отчетах о развитии человеческого потенциала и был разработан в 1990 году группой экономистов во главе с пакистанцем Махбубом- уль- Хаком. Однако концептуальная структура индекса была создана благодаря работе Амартии Сена. Индекс публикуется ООН в ежегодном отчете о развитии человеческого потенциала с 1990 года. При подсчете ИЧР учитываются 3 вида показателей:

- дохода, определяемого показателем валового внутреннего продукта (валового регионального продукта) по паритету покупательной способности (ППС) в долларах США на душу населения;
- образования, определяемого показателями грамотности (с весом в 2/3) и доли учащихся среди детей и молодежи в возрасте от 6 до 23 лет (с весом в 1/3);
- долголетия, определяемого через продолжительность предстоящей жизни при рождении (ожидаемую продолжительность жизни).

Страны делятся по уровню развития на четыре группы: очень высокий(very high) – индекс более 0,8, высокий (high) – 0,5-0,8, средний (medium) и низкий (low) уровни развития ЧП (human development) – ниже 0,5. Данные расчетов публикуются в ежегодных докладах стран о развитии человека. В таблице 3 приведен тренд изменения человеческого капитала.

Таблица 3. Тренд изменения индекса ЧП

Место	Страна	Индекс ЧП									Место
		1980	1990	2000	2005	2008	2010	2011	2012	2013	2012
1	Норвегия	0.793	0.841	0.910	0.935	0.937	0.939	0.941	0.943	0.944	1
24	Финляндия	0.752	0.792	0.841	0.869	0.878	0.877	0.879	0.879	0.879	24
33	Эстония	..	0.730	0.776	0.821	0.832	0.830	0.836	0.839	0.840	33
57	РФ	..	0.729	0.717	0.750	0.770	0.773	0.775	0.777	0.778	57

Индекс человеческого потенциала приведен в таблице 4. Следует отметить, что по этому показателю в 2005 г. США занимали лишь 10-е место. Лидируют страны Северной Европы, для которых характерен высокий уровень социализации рыночной экономики.

Таблица 4. Индекс человеческого потенциала ООН, Human development index UNO (HDI)

Место		ИЧП 2013	Ожид.прод. жизни	Срок обучения	Ожид.срок учебы	Душевой ВНД	ИЧП 2012
1	Норвегия	0,944	81,5	12,6	17,6	63909	0,943
24	Финляндия	0,879	80,5	10,3	17,0	37366	0,879
33	Эстония	0,840	74,4	12,0	16,5	23387	0,839
57	РФ	0,788	68,0	11,7	14,0	22617	0,777

РФ входит в группу стран со средним уровнем развития. Значение коэффициента не превышает 0,7-0,8. В последние годы за счет увеличения душевого ВВП и уровня образования ИРЧП РФ имеет тенденцию к росту. В 2004 г. Россия занимала 57-е место среди 177 стран, и сохраняет это место в 2013.Внутри России самый высокий ИРЧП наблюдается в Москве, Петербурге, в Тюменской области, Башкирии, Татарстане, самый низкий в Чечне, Туве. (Доклад о человеческом развитии в РФ за 2013 г.). Что касается Эстонии и Финляндии, то они входят по ИЧП в разряд стран с очень высоким уровнем развития, индекс выше 0,8.

Эстония имеет ВВП на душу населения выше РФ (см. рис. 3). Значительный прогресс Эстония имеет по продолжительности жизни населения, но отставание от Финляндии очень значимое. Общеизвестно, что Финляндия имеет очень высокий уровень здравоохранения и системы образования, занимая в этой части самые высокие рейтинги в мире. Система здравоохранения проделала тоже очень большой прогресс и учитывая соотношение качества и затрат на здравоохранение (6% ВВП, в Финляндии 8,9%, в России 6,2% в США 17,9%). Основные показатели индекса человеческого потенциала в таблице 5.

Таблица 5. Основные показатели индекса человеческого потенциала на 2013 г.

	Эстония	Финляндия	РФ	1место
ВВП на душу населения, тыс. $ ППС, World Factbook	22,4	35,9	18,1	Катар - 102
Ожидаемая прдолжительность жизни, лет				Япония
Все	74,07	79,69	70,16	84,46
Женщины	79,61	83,29	76,3	87,99
Мужчины	68,85	76,24	64,37	81,13
Уровень грамотности	Высокий	Высокий	Высокий	

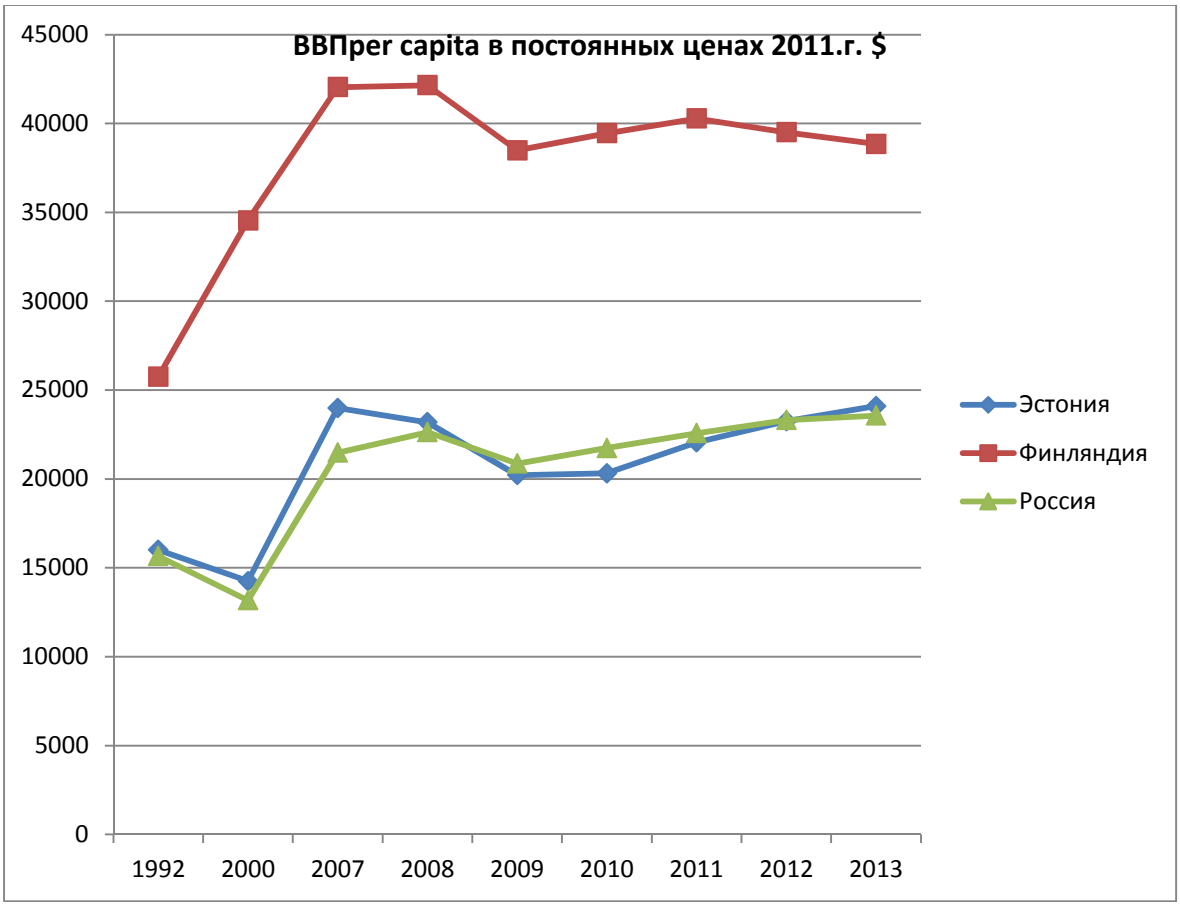

Рис 3. Изменение ВВП на душу населения, в $ США 2011 г. Источник: World development Report 2014

Конкурентоспособность. Рейтинги конкурентоспособности основаны на комбинации общедоступных статистических данных и результатов опроса руководителей компаний – обширного ежегодного исследования, которое проводится Всемирным экономическим форумом совместно с сетью партнерских организаций – ведущих исследовательских институтов и компаний в странах, анализируемых в отчете. В этом году более 14 000 лидеров бизнеса были опрошены в 144 государствах. В отчет также включен подробный обзор сильных и слабых сторон конкурентоспособности стран, что делает возможным определение приоритетных областей для формулирования политики экономического развития и ключевых реформ.

В исследовании ВЭФ представлены два индекса, на основе которых составляются рейтинги стран: Индекс глобальной конкурентоспособности (Global Competitiveness Index, GCI) и Индекс конкурентоспособности бизнеса (Business Competitiveness Index, BCI). Основным средством обобщенной оценки конкурентоспособности стран является Индекс глобальной конкурентоспособности (GCI), созданный для Всемирного экономического форума профессором Колумбийского университета Ксавье Сала-и-Мартином (Xavier Sala-i-Martin) и впервые опубликованный в 2004 году. GCI состав-

лен из 3 субиндексов и 12 слагаемых (см. ниже рисунок и таблица) конкурентоспособности, которые детально по 280 показателям характеризуют конкурентоспособность стран мира, находящихся на разных уровнях (факторном, эффективном, инновативном) экономического развития.

Рис. 4. Структура индекса глобальной конкурентоспособности (The Global Competitive-ness Index framework. World economic competiviness Report 2014-15)

Рейтинг глобальной конкурентоспособности 2014–2015 гг. возглавила Швейцария (Табл.6), которая занимает первое место уже шестой год подряд. Второе место, как и в 2014 году, занимает Сингапур. Соединённые Штаты улучшили свой рейтинг с 5 до 3 места и по-прежнему остаются мировым лидером в обеспечении инновационных продуктов и услуг. Четвертое место занимает Финляндия, пятое — Германия. Далее в десятке лидеров рейтинга: Япония (6 место), Гонконг (7), Нидерланды (8), Великобритания (9) и Швеция (10).

Разрыв в конкурентоспособности среди европейских стран сохраняется на фоне усилий Европейского Союза по решению макроэкономических проблем еврозоны. В то время как страны Северной и Западной Европы имеют сильные конкурентные позиции, страны Южной Европы, такие как Испания (35 место), Италия (49), Португалия (36) и особенно Греция (81), которые серьезно пострадали от экономического кризиса и макроэкономической неустойчивости, продолжают значительно отставать, хотя все они за минувший год добились определенных успехов в повышении конкурентоспособности.

Таблица 6. Индекс глобальной конкурентоспособности (GCI) трех стран, World Economic Forum

	Эстония		Финляндия		Россия		1место	
Год	Rank	Score	Rank	Score	Rank	Score	Страна	Score
2014-15	**29**	4,7	4	5,5	53	4,4	Швейцария	5,7
2013-14					64	4,25	Швейцария	5,67
2012-13	**34**	4,64	4	5,5	67	4,2	Швейцария	5,72
2011-12	**33**	4,6	7	5,4	66	4,2	Швейцария	5,75
2010-11	**35**	4,6	6	5,4	63	4,2	Швейцария	5,63
2008-09	**32**	4,7	6	5,5	51		США	5,74
2007-08	**27**	4,7	6	5,5	58		США	
2006-07	**26**	4,8	6	5,5				

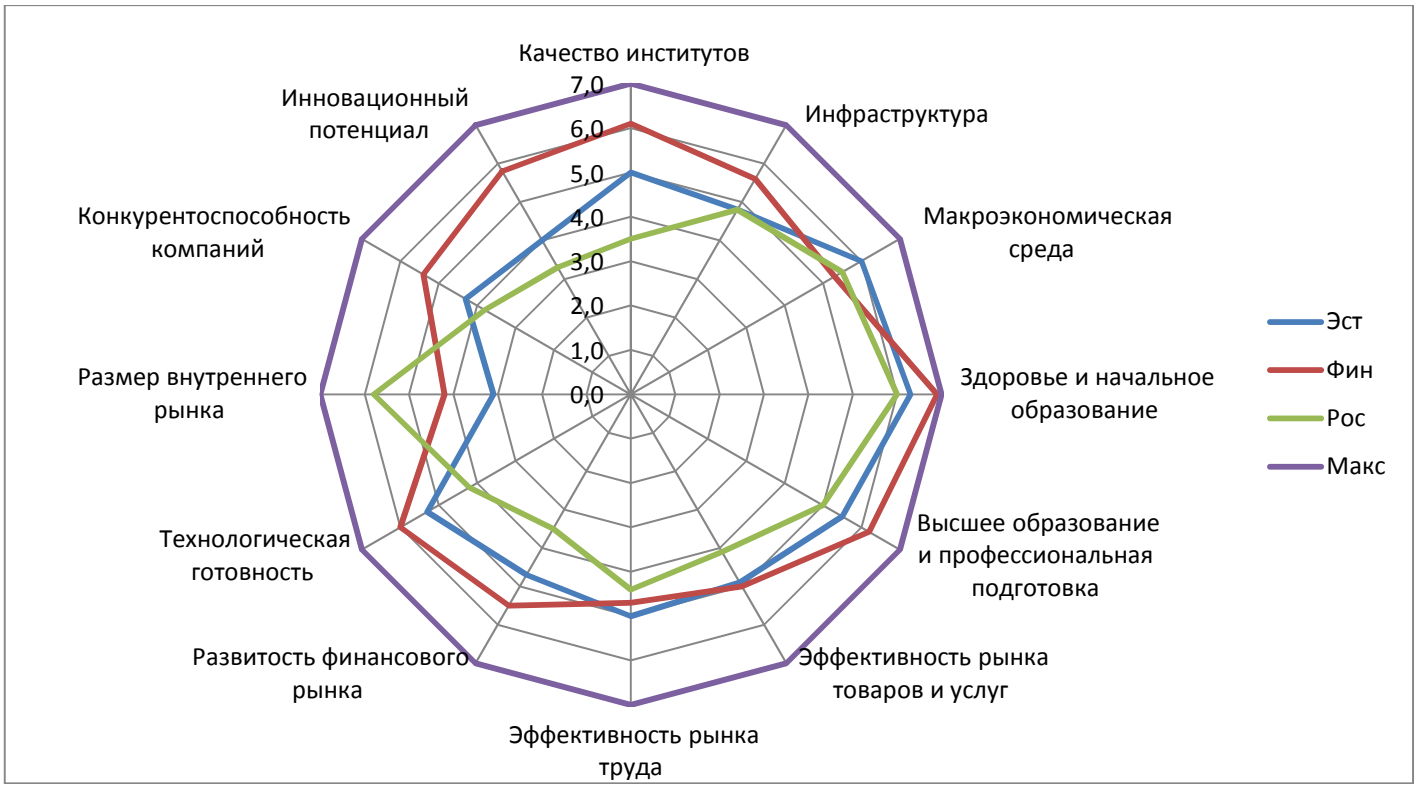

Рис. 5 Сравнение профилей глобальной конкурентоспособности стран

Россия в 2015 году поднялась в рейтинге глобальной конкурентоспособности стран с 64 до 53 места благодаря продвижению в части повышения эффективности функционирования товарного рынка (повышение конкуренции на внутреннем рынке), лучшего использования ИКТ и развития бизнеса, хотя это все, возможно, отражает некоторые позитивные сдвиги, которые имели место до начала конфликта с Украиной. Российская экономика продолжает сталкиваться с множеством глубоко укоренившихся проблем. Слабостью России отмечается неэффективные институциональные рамки (97), что остается ахиллесовой пятой и требует кардинальных изменений, искоренения коррупции и фаворитизма (92-е) и восстановления доверия и независимости судебной власти (109). Диверсификация экономики требует укрепления очень небольшого сектора малого и среднего бизнеса, а также дальнейшего прогресса в направлении более сильной и стабильной финансовой системы (110). Перечисленные проблемы мешают России использовать ее сильные стороны, в основе которых лежат хорошо образованное население, достаточно высокие уровни использования ИКТ (47), и имеющийся солидный потенциал для инноваций (65-й). Забегая вперед, отголоски украинского конфликта, введение санкций и возможные изменения в торговле газом, могут сильно повлиять на конкурентоспособность страны. Эти последствия могут быть особенно серьезны, учитывая зависимость образования и инновационных секторов от государственного финансирования, которое может стать недостаточным, особенно в сравнении с недалеким прошлым.

Среди стран бывшего СССР Россия "пропустила вперед" Эстонию (29 место), Литву (41), Латвию (42), Азербайджан (38) и Казахстан (50). Остальные государства постсоветского пространства расположились ниже: Грузия (69 место), Украина (76), Молдова (82), Армения (85), Таджикистан (91) и Кыргызстан (108).

Эстония остается преуспевающей страной в Восточной Европе. Страна улучшила свое положение в рейтинге на три места, расположившись на 29-е место в общем зачете. ЭР имеет прочный профиль конкурентоспособности с сильными, прозрачными и эффективными институтами (26-е); твердый макроэкономической средой (20-е); и высоким уровнем образования и профессиональной подготовки (20). Рынок труда более эффективен, чем в большинстве стран региона (11). В целях дальнейшего укрепления своей конкурентоспособности, Эстония должна сосредоточиться на инновации (30) и бизнес-изощренность (48) , что являлось бы гарантией того, что развитие в части продукта и инновации-

онных процессов продолжалось в целях повышения производительности ее секторов экономики. Оправданы также дальнейшие инвестиции в инфраструктуру (38) , особенно в транспортную, в части которой еще не достигнуты западноевропейские стандарты (58).

Уровень развития стран по М.Портеру приведен в таблице 7.

Таблица 7. Уровень развития по М.Портеру

	Эстония	Россия	Финляндия
Уровень, фаза развития	Инновационная	От эффективности (инвестиций) к инновациям	Инновационная

Инновации и развитие бизнеса оцениваются индексом знаний (knowlidge index, KI) , экономическим показателем, подготовленных Институтом Всемирного банка для измерения способности страны в части создания, принятия и распространения знаний. Методологически KI является среднеарифметической нормированных оценок производительности страны или региона ключевых переменных в трех стопах экономики знаний – образовании и людского ресурса, инновационной системы и информационно-коммуникационных технологий (ИКТ). Этот индекс – индекс Экономика знаний (KEI) учитывает благоприятность среды для знаний, насколько они эффективно использоваться для экономического развития. Это совокупный индекс, который представляет общий уровень развития страны или региона по отношению к экономике знаний.

KEI рассчитывается на основе средних нормированных оценок производительности страны или региона на основе четырех столбов связанных с экономикой знаний - экономического стимулирования и институционального режима, уровня образования и людских ресурсов, инновационной системы и ИКТ. Четыре столба экономики знаний включают:

- экономический и институциональный режим Economic incentive Regime), обеспечивающий стимулы для эффективного использования существующих и новых знаний для развития предпринимательства;
- образованное и квалифицированное население, способное создавать, обмениваться и использовать знания;
- эффективная инновационная система фирм (Innovation and Education), научно - исследовательских центров, университетов, консультантов и других организаций, чтобы подключиться к расширяющейся глобальной базе знаний, способность ассимилировать и адаптировать ее к местным потребностям и создать новую технологию;
- информационные и коммуникационные технологии (ICT) в целях содействия эффективному созданию, распространению и обработке информации.

Из 140 стран индекс экономики стран Эстонии, Финляндии, России приведен в таблице 8.

Таблица 8. Индекс экономики знаний

Rang	Country	EI	KI	Economic incentive Regime	Innovation	Education	ICT
1	Дания	9,58	9,55	9,66	9,8	9,88	9,28
3	Финляндия	9,37	9,33	9,47	9,66	8,78	8,56
20	Эстония	8,34	8,22	8,68	7,47	8,27	8.9
49	РФ	5,7	6,69	1,55	6,89	7,09	6.08

Индекс легкости ведения бизнеса, *Ease of duing business index* - индекс, созданный Группой Всемирного банка (табл. 9). Более высокие рейтинги (низкое численное значение) указывают на более высокую, (как правило, более простые правила для предприятий) и надежную защиту прав собственности. Эмпирические исследования, финансируемые Всемирным банком, показывают, что эффект улучшения этих правил на экономический рост является сильным.

Таблица 9. Простота ведения бизнеса

	Эстония	Россия	Финляндия	1 место	Показатель
Ease of duing business index 2014 *Standard & Poor kredit rating 2015*	78,84(17) - AAA	66,66(62) - BB+	80,83(8) - AAA	Сингапур	89

Индекс легкости ведения бизнеса измеряет постановления, непосредственно влияющие на бизнес и позволяет непосредственно измерять общие условия, такие как: близость страны к крупным рынкам, качество инфраструктуры, инфляции, или уровень преступности. Рейтинг нации основывается на средних 10 субиндексах, которые можно проследить в таблице 10 и на рисунке 6, отображающем профили стран по этому индексу.

Таблица 10. Подиндексы легкости ведения бизнеса

	Эстония	Финляндия	Россия
Начинание бизнеса	93,25	93,1	92,17
Получение разрешений на строительство	84,18	81,61	56,7
Подключение к электроэнергии	80,27	85,29	60,89
Регистрация недвижимости	90,88	80,58	91,27
Получение кредита	70	65	55
Защита миноритарных инвесторов	58,33	55,83	50,83
Оплата налогов	84,93	88,36	80,63
Международная торговля	92,76	89,1	53,58
Выполнение контрактов	68,91	75,58	75,85
Решение несостоятельности	64,92	93,85	49,69

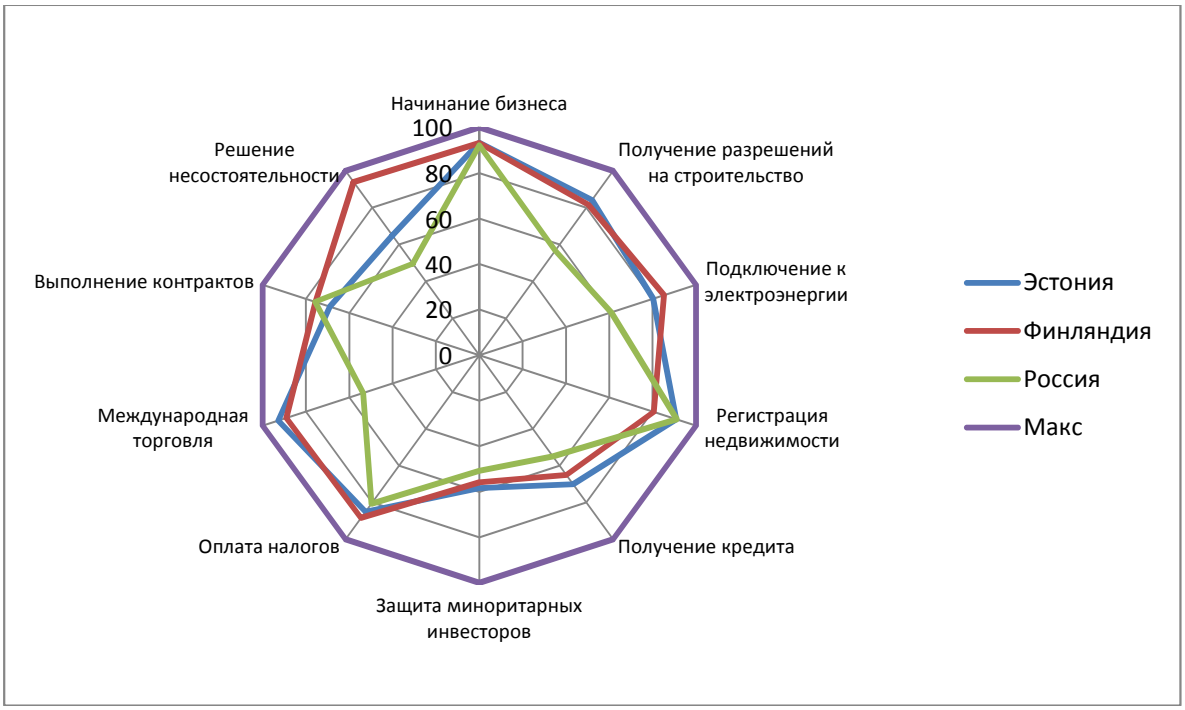

Рис. 6. Профили простоты ведения бизнеса

Устойчивость развития стран. Достижение устойчивого развития - одна из наиболее актуальных проблем, стоящих перед всеми странами мира. Цель - обеспечить экономический подъем и одновременно защитить ресурсную базу и окружающую среду. Для оценки устойчивости развития стран используют индексы развития см. таблицу 11.

Таблица 11. Устойчивость развития стран

	Скорректированные чистые накопления	Экологический след, га на чел.	Индекс экологических достижений	Доля ископаемого топлива, % от общего объема	Доля возобновляемых источников энергии, % общего объема	Выбросы углекислого газа на душу населения, т	Городские загрязнения, мг/м3	Истощение природных ресурсов, % от ВВП	Леси систые зоны, % территории	Общая удовлетворенность жизнью, макс 10	Удовлетворенность охраной среды, %
Финляндия	12.8	5,6	81,1	58,6	45,3	10,5	16	10,6	32,4	7,6	51,5
Эстония	14,4	7,9	63,8	88,3	12,0	13,6	13	0,7	52,6	5,1	45,2
РФ	-0,8	4.4	61,2	90,9	3,0	12,1	16	14,5	49,4	5,4	18,3

Сравнение приведенных индикаторов устойчивости развития стран позволяет аналитикам говорить об удовлетворении конечных результатов воспроизводства - материальных и духовных потребностей населения.

Список литературы

1. www.doingbusiness.org/data
2. www.factfisch.com
3. World development Report 2014.
4. Human development Report 2014.
5. Global competiviness Report 2013-148
6. World Bank – www.data.worldbank.org
7. Eesti statistika amet – www.stat.ee
8. Index of economic freedom 2015 - www.heritage.org/index/ranking
9. CIA The World Factbook- www.cia.gov/library /publications/the-world-factbook/
10. World Economic Forum - www.weforum.org /reports
11. Российский статистический ежегодник 2011- http://www.gks.ru/bgd/regl/b11_13
12. Доклад о человеческом развитии Российской Федерации 2013.
13. Хасбулатов Р.И. Мировая экономика. Изд. «Юрайт», 2012.

Томас Рейнович Сааль,
PhD, профессор
Эстонского университета прикладных наук
по предпринимательству Майнор,
Эстония, г. Таллинн
E-mail:tomsaal100@gmail.com

ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬ, ПРЕДПРИИМЧИВОСТЬ И ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВО

В статье рассматриваются содержание и взаимосвязь категорий предприимчивости, потенциала предпринимателя и предпринимательства.

Ключевые слова: предприниматель, предпринимательство, предприимчивость, потенциал и ресурсы предпринимательства.

Качественный рост и подъем экономики невозможен без интенсивного развития предпринимательства, направленного на то, чтобы «вдохнуть нечто» в уже имеющиеся ресурсы. Экономическая маневренность, гибкость принятия решений, территориально - пространственная мобильность делает предпринимательство объективно-необходимым направлением, способствующим развитию конкурентной рыночной среды, формированию широкого круга собственников, созданию новых рабочих мест и социально - экономическому благополучию. Успех бизнеса во многом зависит от предприимчивости и уровня развития предпринимательства.

Принято считать, что предпринимательство – это занятие бизнесом или вообще экономической деятельностью. Но все чаще этому понятию дают более широкое толкование: предпринимательство – это претворение в жизнь новых идей, это изменение укоренившихся понятий, это активные попытки что-либо изменить или чего-либо достичь.

Если человек занимается предпринимательством, это совершенно не обязательно означает, что он предприимчив или что он является владельцем предприятия. Предпринимательство – это стиль жизни и мышления. Предпринимателем становятся со временем и по желанию. Быть предпринимателем – это вера в себя, вера в свои идеи, это творческий подход к своей деятельности, это постоянное стремление познавать новое и учиться.

По нашему мнению, предприимчивость это черта характера человека, которая определяет способность и желание действовать. Это понятие включает в себя желание мечтать и ставить перед собой цели, способность решать возникающие проблемы и доводить начатое до конца. Чтобы оценить наличие предприимчивости, необходимо понимать значение широко используемых понятий: предприимчивость, предпринимательство, предприятие и предприниматель, их взаимосвязь и отличия.

Предприимчивые люди нужны во всех сферах жизни общества, а не только в мире бизнеса, в культуре и спорте, в самоуправлениях и общественных организациях. Предприимчивыми могут быть молодые и пожилые, мужчины и женщины, работодатели и работники, руководители и подчиненные. Однако у молодых для продвижения в предпринимательстве есть определенные преимущества:

- смелость брать на себя риск (проще рисковать, когда нет кредита на жилье, автолизинга, семьи);
- амбициозность (жизнь впереди, многого можно достичь);
- энергичность, трудоспособность, здоровье и устойчивость против стресса лучше, чем у пожилых людей;
- больше времени для предпринимательства, чем в следующие этапы жизни (нет семьи и детей);
- красивые мечты (лучше видятся новые возможности, проще с освоением новых технологий и техники, более инновативны);
- есть время учиться на неудачах, пробовать себя в другом (у многих известных предпринимателей зачастую успех приходил после неоднократных падений);
- большая вера в свои силы (все дороги открыты).

Предприимчивость в человеке может развиваться постепенно и ее можно развивать самостоятельно. Из осторожного в молодости человека в зрелом возрасте может получиться деятельный и успешный человек. Не все обучающиеся бизнесу студенты станут предпринимателями, но для большинства предприимчивость пригодится на дальнейшем жизненном пути. Одновременно предприимчивость будет угасать, если не уметь справляться с неудачами, завистливыми взглядами и чрезмерной бюрократией.

Задача государства создать в обществе условия для развития и проявления у людей предприимчивости и всячески ее поощрять. Проявление предприимчивости берет свое начало из дома, со двора, с улицы, из детского сада, школы – из того общества, где развивается и живет человек.

Предприимчивых людей, которые решают проблемы и достигают поставленных целей, могло бы быть больше. К сожалению, много и таких, которых не интересует ничего, которые безразличны ко всему, их деятельность только на словах, трусливых и просто несостоятельных. Но они часто берут слово очень громогласно и требовательно. И всегда кто-то должен за них что-то делать, что-то совершать, чего-то достигать. Зачастую такие люди активно показывают, что они что-то делают, хотя они результата не достигают, называя себя организаторами, зачинателями, деятелями, деловыми и др. Они бросаются в глаза своей активностью, якобы всегда готовы помочь, постоянно в делах и у них никогда нет времени. К сожалению, и результатов их деятельности, как правило, не видно. Некоторых из них называют несколько пренебрежительно - попрыгунчиками и авантюристами.

Однако, на самом деле такие люди обществу тоже нужны. Они, по крайней мере, пытаются что-то наладить в своей жизни и жизни общества, куда-то продвинуться и чего-то достичь, несмотря на то, что это не всегда удается.

По настоящему предприимчивого человека характеризуют много позитивных качеств: активная жизненная позиция, инициативность, творческий подход, способность принимать решения, смелость идти на риск и нести за это ответственность, умение общаться, способность возглавить и организовать дело, сообразительность, образованность, быстрота реакции, целостность восприятия, честность, ответственность, амбициозность, широкий кругозор, готовность к работе в команде, гибкость и настойчивость. К сожалению, эти позитивные качества присутствуют далеко не в каждом предприимчивом человеке. Такой человек может быть со всех сторон предприимчив, и при этом быть обманщиком.

По настоящему предприимчивых людей, которые добиваются результатов, существенно меньше. Эти люди обычно реальные делатели, они не хвастаются своими достижениями, так как достаточно скромные. Предприимчивый человек не винит в своих проблемах неудачу, печальную судьбу или правительство. Суть предпринимательства хорошо характеризует пословица «Каждый сам кузнец своего счастья».

Изучая и исследуя многих успешных предпринимателей, мы пытались выяснить их секрет успеха. Выяснилось, что не существует такой комбинации личностных качеств и интуиции, при наличии которых человек автоматически предприимчив и успешен. Предприимчмвые и деятельные люди вместе двигают общество вперед, создают новые ценности, увеличивают богатство общества. Для каждой страны нужны обе эти категории людей, так как именно в их совместной деятельности создаются новые ценности, и общество в своем развитии достигает нового уровня.

Человека можно считать предприимчивым, если он:

- **понимает наличие проблемы и способен поставить цель.** Он видит проблему сам, без подсказок со стороны. Но одного понятия проблемы недостаточно. Таких людей, которые видят проблемы, не понимая при этом их сути, много. Понимание предполагает осознание природы проблемы, ее возможных причин, а также осознание всех последствий при ее решении;

- **понимает как решить проблему или достичь поставленной цели.** Он понимает это сам, без посторонней помощи. Решение проблемы не означает того, что человек, понимая проблему, знает кого-то (например, какое-то предприятие или департамент), кто мог бы ее решить и сообщает об этом;

- **находит ресурсы для решения проблемы и достижения цели.** Он находит ресурсы самостоятельно и не ждет пока ему их кто-то даст. В качестве ресурсов могут быть, например: деньги, работники с необходимыми навыками, время, подходящие помещения, оборудование, сырье, технологии и т.д;

- **решает проблему или достигает цели.** Он сам достигает результата, доводит дело до конца

и не бросает начатое при возникновенни первых же трудностей.

Распространено мнение, что деньги, с точки зрения предпринимательства, самый важный и универсальный ресурс, за который в том числе можно купить остальные ресурсы. Так ли это на самом деле? Из числа перечисленных выше ресурсов только два, без которых все остальные теряют свой смысл. Самые важные ресурсы – это человек и время. Что могут деньги без человека? Значимость деньгам придает человек. Предприимчивый человек найдет деньги всегда, но без предприимчивого человека деньги просто пачка бумаги.

Человеческий ресурс с точки зрения предпринимательства означает прежде всего: знания, умения, навыки, здоровье, заинтересованность и желание. Приобретать, сохранять и расширять знания, умения и навыки может только человек. Никто другой за него это сделать не может.

Время – это универсальный ресурс, которого у каждого человека точно одинаково и одного качества, его нельзя купить, продать, обменять, дать или взять. Весь вопрос состоит в том, как умело используется временной ресурс, что является приоритетным – тратить впустую или использовать его, использовать рационально или неэффективно. Возможность развивать скрытые в человеке способности, навыки и умение рационально использовать время – это все в руках человека. Только человек может развивать свои знания, умения и получать навыки, использовать их рационально и эффективно.

Понятие бизнес зачастую используется как в значении предпринимательство (бизнес - деятельность), так и в значении предприятие. Предпринимательство – это деятельность, направленная на получение выгоды, это умение увидеть возможности и их использовать, принять на себя, связанные с этим риски. Предприниматель может получать от предпринимательской деятельности различную выгоду и ее не следует идентифицировать исключительно с денежной прибылью. Для предпринимателя может быть очень важным: самоутверждение, большая свобода, вклад в развитие региона и, наконец, просто создание рабочих мест для себя и своей семьи.

Цель предпринимателя, человека и компании получение выгоды от реализации своей бизнес-идеи. Выгода – это вознаграждение, которое получает предприниматель за плоды своего труда. Выгода может быть материальной (прибыль, деньги, более высокий уровень жизни, недвижимость) и нематериальной (удовлетворение, новые знания, умения, опыт).

Предпринимательством занимаются люди или созданные ими организации. Предпринимательство осуществляется и развивается в окружающей нас среде, при этом предпринимательская среда рассматривается как определенная часть условной и меняющейся среды. Более широко предпринимательство можно рассматривать как поиск и использование различных ресурсов, в результате чего создаются новые ценности и нужные человеку товары и услуги.

Государство и местные самоуправления проводят различные мероприятия для поощрения развития предпринимательства и его различных проявлений в Эстонии (предпринимательские инкубаторы, стартовые пособия и пособия на развитие и экспорт итп.). Различные поощряющие развитие бизнеса услуги и возможности (например, рекламные услуги, услуги по обеспечению безопасности, аудиторский контроль, нотариальные услуги итп.) предлагают и другие компании и общественные организации. Государственная поддержка, услуги компаний, направленные на развитие предпринимательства и возможности общественных организаций – вместе составляют опорную систему предпринимательства.

Принято считать, что предприятия (заводы, фабрики, комбинаты, отели, рестораны, парикмахерские, обувные мастерские) напрямую производят продукцию или предлагают услуги, используя при этом материально-техническую базу – имущество (здания, сооружения, оборудование, техника). В меньшей степени это относится к театрам, школам, детским садам и т.п., которые находятся, как правило, в собственности государства или местного самоуправления или действуют как целевые учреждения, или недоходные организации.

В Эстонии **предприятие** – это форма и способ деятельности, хозяйственная единица, через которую осуществляется деятельность. Предприятие состоит из материальных ресурсов, прав и обязанностей. Начиная деятельность, предприниматель должен определить в какой форме он будет ее осуществлять, т.е выбрать форму деятельности. Этот выбор делается обычно в ходе составления бизнес-плана и в любом случае до начала деятельности.

Если ставится цель получение материальной выгоды, то следует делать выбор между физиче-

ским лицом – предпринимателем и коммерческим обществом . Если ставится цель получение нематериальной выгоды , которая не выражается в получении прибыли, то тогда подходящими формами предпринимательства являются недоходное общество (НДО) или целевое учреждение (ЦУ). Например, на острове Хийумаа целью ЦУ Тууру является претворение в жизнь проектов и программ социального и экономического развития острова. Целью НДО Ассоциации развития Луч Кыпуского округа является благотворительная деятельность по развитию жизни деревни, поддержка деятельности религиозных обществ, продвижение равноправия мужчин и женщин.

В государственных секторах действуют общественно-правовые учреждения, университеты.

Эстонское законодательство предпринимателя рассматривает в двух формах: как физические и юридические лица. Важнейшим законом, регулирующим предпринимательство, является Коммерческий кодекс. В соответствии с этим Кодексом, предпринимателем является физическое лицо, которое от своего имени предлагает за плату товары или услуги (при этом продажа товаров или оказание услуг являются его постоянной деятельностью). Предпринимателем может быть и юридиское лицо, для этого в законе предусмотрена форма коммерческого общества.

Физическим лицом предпринимателем (FIE ФЛП) именуется человек, действующий в качестве предпринимателя, и который зарегистрирован в этом качестве в Коммерческом регистре Эстонии. Человек в бизнесе может быть в нескольких различных ролях: как собственник, как член правления/руководитель, как работник. Из роли вытекают его права и обязанности, а также ответственность. В случае ФЛП все эти три роли соединяются. Человек, который является ФЛП, всем своим личным имуществом несет ответственность за свою коммерческую деятельность.

В случае коммерческого общества это не всегда так. Директор предприятия, руководитель, председатель или другое подобное официальное лицо не обязательно являются предпринимателями, они просто руководители. Они работники, принятые на работу по трудовому договору, как и прочие работники предприятия и несут ответственность в соответствии с договором.

Хотя по эстонскому законодательству предпринимателем считается только лицо, являющееся ФЛП, широко распространилось другое понимание. Если человек для реализации своей бизнес-идеи учредил свое коммерческое общество, где он является и собственником, и руководителем, и работником, по сути он является и предпринимателем. Предпринимателем является человек, у которого есть превосходная бизнес-идея, которую он осуществил будучи руководителем предприятия, принадлежащего кому-либо другому. В соответствии с этим в более широком смысле предпринимателями можно считать всех, у кого есть бизнес-идея, кто предприимчив в выше обозначенном понимании, являются руководителями или собственниками реализующего бизнес-идею предприятия. Это означает, что они активно в роли руководителя реализуют свою бизнес-идею.

В общем случае **предприниматель – это человек, который имеет желание и способен осуществлять деятельность с целью получения выгоды.**

Если человек не желает или не считает целесообразным осуществлять свою деятельность в качестве ФЛП, он учреждает коммерческое товарищество, собственником и/или руководителем которого является он сам. **Коммерческое товарищество** – это правовая форма для осуществления предпринимательской деятельности. В Эстонии пять типов коммерческих обществ: полное товарищество, религиозное общество, общество с ограниченной ответственностью, акционерное общество и доходное объединение. К ним добавляется Европейское акционерное общество и Европейское Сообщество. Аналогичная система действует и в других странах ЕС.

На решение стать предпринимателем зачастую влияет кокой-то поворот в жизни, который ставит человека на перепутье. В этом случае встает вопрос – что делать дальше? Таких ситуаций в жизни бывает от трех до пяти. Нахождение на перепутье – это переход от одного жизненного этапа к следующему. Этапом в жизни может быть:

- завершение учебы, прежде всего завершение определенного уровня обучения;
- смена места жительства;
- изменения в личной жизни (достижение определенного возраста, замужество, рождение детей или их взросление);
- потеря рабочего места независимо от причин (сокращение, ликвидация предприятия, увольнение, конфликт с руководством, невозможность на этом месте реализовать свои идеи);

- большие изменения в регионе или в обществе в целом.

Приведенные выше в перечне события не являются ни целью, ни основанием для начала собственного бизнеса, это скорее стимулы для этого.

Иногда предприниматели отказываются от запланированного создания предприятия. Для этого тоже есть соответствующие причины:

- экономические соображения, отсутствие денег, дефицит ресурсов, слишком большие требования к начальному капиталу;

- семейные обстоятельства, дети, ведение домашнего хозяйства и т.п. занимают много времени;

- необходимо закончить учебное заведение;

- бизнес-идея не была достаточно хорошей, не заслуживает реализации;

- страх взять на себя риск, он видится слишком большим.

Предпринимателем можно становиться на протяжении всей жизни. И это никогда не поздно, если для этого имеется достаточно предприимчивости. Например, уже находясь на пенсии, актер Эйно Баскин в 75-летнем возрасте вместе с Ааре Валмисем создал в Эстонии Театр Старого Баскина.

Предпринимательство – это способность и желание действовать. Такое внутреннее ощущение может прийти в любом возрасте, либо, напротив, угасать на протяжении жизни. Некоторые готовы и призваны заниматься предпринимательством уже с ранней молодости, другие же приходят к этому в среднем. Возраст не является помехой. С возрастом у людей больше жизненного опыта и знания жизни, они в большей степени способны понять и просчитать последствия.

Цель предпринимательства или бизнеса, или эффективного управления – это ключевой вопрос, философская дилемма – противоречия и взаимосвязи целей и средств ее достижения. Каждый предприниматель должен точно расшифровать для себя понятия: "цель успешной деятельности" и "средства ее достижения". По нашему мнению, цель – это желаемый конечный результат, а в бизнесе – **это получение прибыли.** В этой связи одно из первейших действий при начинании бизнеса – это необходимость четко определить для себя цель, каких итогов необходимо достичь, на какой уровень выйти и почему следует начинать дело. Китайцы в таких случаях говорят "если я не знаю куда идти, то как я узнаю, что прибыл на место».

Исходя из поставленных целей, составляется план по их достижению, выбираются необходимые средства, находятся ресурсы, выбирается подходящая для деятельности форма. Если отсутствует цель или ее не смогли или не захотели изложить, невозможно говорить о продуманном управлении, бизнесе, об организации. Эти понятия очень тесно связаны. Важно выбрать подходящие средства для реализации своей цели. История знает массу примеров, когда руководствуясь принципом «цель оправдывает средства» многие приходили к уголовным преступлениям, в т.ч. и против человечности. Этот принцип подразумевает, что все средства хороши для достижения цели, может означать – использование недобросовестных методов, ложь, воровство и т.п. Может случиться так, что для достижения благородных целей выбраны недопустимые методы или напротив законные средства используются для достижения неблаговидных целей. В бизнесе очень важно сохранять достоинство, доверие партнеров, клиентов и деловую этику. Средства и цели надо выбирать очень внимательно, чтобы не нанести вреда окружающему обществу и человеку.

Человек для достижения своих целей совершает действия, использует те или иные вещи и предметы, но сами по себе ни действия, ни вещи целей не имеют. Поясним это на примерах:

- Таави учится, чтобы стать умным и закончить вуз. Цель есть у Таави, а не у учебы.

- Меери создает дизайн футболки, чтобы носить ее или продать. Цель есть у Меери, но не у футболки.

Исходя из такого понимания, нет цели у: законодательства, бизнес-плана, приказа, дипломной работы, инструкции, постановления, проекта, стройки, и т.п. Цели есть у тех людей, которые готовят, создают, составляют, распространяют выше приведенные документы, изготавливают, устанавливают и строят объекты.

У предпринимателя есть цель и для ее достижения он составляет бизнес-план. Бизнес-план составляется для того, чтобы понять: стоит или нет заниматься бизнесом в выбранном направлении. Цель есть у человека, который хочет чего-то достичь, к чему-то прийти, что-то приобрести.

У человека есть бизнес-идея, от реализации которой он надеется получить выгоду. Из чего складывается эта выгода? Почему становятся предпринимателями? Эта выгода может быть как материальной, так и нематериальной. Люди становятся предпринимателями, создают свой бизнес для того чтобы:

- Заработать на жизнь (как говорится "была бы работа и хлеб"). И если подходящей работы никто не предлагает, рабочее место создается самостоятельно. Очень многие предприниматели именно по этой причине и с этой целью начинают свой бизнес.

- Быть независимым, делать что хочется, когда хочется, сколько хочется, как хочется и т.п. (быть хозяином и самому решать, а не выплнять чьи-то приказы и распоряжения).

- Стать материально обеспеченным: завтра лучше жить, чем сегодня. Дать своей семье (родителям, супругу/е, детям) уверенность в завтрашнем дне, перспективы на будущее.

- Стать известным: достичь признания в обществе, быть оцененным в кругу друзей и в семье, заработать уважение, признание, определенное положение. Статус предпринимателя в обществе зачастую более высокий, чем у наемного работника.

- Развиваться и совершенствовать себя: приобрести новые знания, навыки и опыт, расширить кругозор, увеличить накопленный багаж, приобрести большие и лучшие возможности.

- Изменить мир: быть полезным (даже безвозмездно). В этом случае выгода – это удовлетворение.

- Заниматься своим хобби, тем, что нравится. Многие делают то, что необходимо, чтобы жить, кормить семью. На самом деле – счастье делать то, что нравится.

Приведенный перечень не является исчерпывающим. Зачастую цель человека представляет собой комбинированный вариант вышеизложенных постулатов.

Направленность и понимание своей деятельности у предпринимателя ориентированы на увеличение прибыли. Предприимчивым людям характерны экономия, бережливость, практичность.

Ориентирование в предпринимательской деятельности на получение прибыли естественное и обычное явление в предпринимательстве. Неприбыльный бизнес – бесперспективный и угасающий бизнес. Ключевой вопрос состоит в содержании прибыли, в ее понимании и использовании.

Эстонское законодательство предусматривает обязательство собственников предприятий ежегодно осуществлять распределение прибыли. Это находит также отражение в годовом хозяйственном отчете, предоставляемом в Коммерческий регистр. Эта информация находится в открытом доступе (правда услуга платная), что позволяет ознакомиться с показателями хозяйственной деятельности интересующего предприятия (оборот, прибыль, ее распределение, наличие имущества и долгов итп.) Упрощенно прибыль делится на две части:

- нераспределенная между собственниками (в балансе нераспределенная прибыль прошлых лет). Прибыль может не распределяться в связи с тем, что предстоят большие расходы, на которые нужно скопить денег. Нераспределенная прибыль – это один из основных источников для приобретения нового оборудования, для покупки или аренды новых технологий, для создания новых товаров и услуг, для создания новых рабочих мест.

- прибыль, из которой платятся дивиденды, т.е. прибыль владельца. Дивиденды являются единственным денежным доходом владельца. Это вытекает из его роли в бизнесе. Если владелец работает на своем предприятии, как работник он получает зарплату. Эти оба дохода различаются и выплачиваются тоже по-разному.

То есть прибыль коммерческого общества – это средства, как для владельца, так и для общества, и основной источник для достижения поставленных целей. Прибыль это итог нормальной коммерческой деятельности. Отсутствие прибыли означает в дальнейшей перспективе вырождение. Но говоря о цели бизнеса, надо размышлять шире.

Предприниматели, которые прибыльно ведут и развивают свой бизнес, являются движущей силой всего общества. Они являются людьми, которые создают ценности, распределяемые в виде льгот государственного сектора населению. Естественно, у них есть возможность получать более высокие вознаграждения, но у них и более высокий риск потерь. Предпринимательству и управлению своим бизнесом всегда сопутствует **ответственность** (перед своей семьей, работниками своего предприятия, потребителями и обществом). Ответственность за выполнение работ или каких-либо обязанностей может быть возложена на кого-то, либо взята на себя.

Ответственность в бизнесе зависит от роли личности. В соответствии с законом, владелец лично не несет ответственности по обязатель-

ствам коммерческого общества. Коммерческое общество само несет ответственность всем своим имуществом за выполнение или невыполнение своих обязательств. Общее правило – владелец не несет ответственности, а вот член правления/руководитель несут ответственность в соответствии с коммерческим кодексом и заключенным с ним договором. Работник несет ответственность в рамках заключенного с ним трудового договора. Будучи членом правления или руководителем, предприниматель берет на себя ответственность. Ответственность и связанные с бизнесом риски – одни из важнейших аспектов, по которым различаются друг от друга предприниматель и наемный работник. Человек, который действует в качестве ФЛП, несет полную ответственность, включая ответственность своим имуществом. Ответственности не следует бояться, о ней надо знать и понимать ее.

Успех в бизнесе определяется стремлением к успеху, убежденной верой в свое дело. Вера в бизнесе означает, что человек верит в свою бизне-идею, в свою мечту, верит в достижение своей цели. Такая вера выражается в следующем:

- вера в самого себя, в свои силы, проявление настойчивости. Эта вера должна быть прочной, а не мгновенной и краткосрочной. Дорога предпринимателя ухабистая и имеет много преград. Необходимо быть устойчивым в своем стремлении;

- вера в свою цель, в то, что она выбрана правильно, и достижима. Необходимо двигаться в выбранном направлении и стараться не сбиваться с выбранного курса. Заниматься сразу несколькими делами, это все равно, что не заниматься ничем.

Успешность в предпринимательстве и управлении бизнесом требует самоотверженности.

Степень самоотверженности предпринимателя выражается в его образе жизни. Его работа и степень ответственности иная, чем у обычного работника, у которого с окончанием 8-часового рабочего дня заканчиваются и обязательства. Рабочее время предпринимателя не нормировано. К этому надо привыкнуть и, к сожалению, не каждый это понимает.

На понимание предпринимательства людьми влияет много факторов: окружающая среда, культура, религия, преобладающая политика, родственники, друзья, семья и, конечно, личный опыт. Для себя нужно понять смысл предпринимательства и своего участия в нем, а также определить цель. Понимая четко цель и пути ее достижения, легче и скорее можно достигнуть результата. Предприимчивость – это способность и готовность действовать. Предприимчивый человек понимает наличие проблемы и знает как ее решать, сам находит средства и достигает поставленной цели. Предпринимательство – это деятельность, направленная на получение выгоды, видение возможностей и их использование. **Наличие знаний в своем бизнесе, предприимчивость и предпринимательство – это путь к успеху.**

Список литературы

1. Жуков А. Стимулирование инновационной деятельности малого и среднего бизнеса / http://www.uptp.ru/content/Disp_Art.
2. Ермакова Е., Кузнецова М. Роль корпоративного предпринимательствав инновационной активности компании. Проблемы теории и практики управления.2013 9 стр. 194-201.
3. Мильнер Б.З. и др. Инновационное развитие интелектуальные ресурсы. М. ИНФРА М, 2013.
4. Сааль Т.Р. Анализ и тенденции развития малых инновационных предприятий. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Москва, 2011.
5. Фонд развития предпринимательства www.eas.ee/et/alustavale-ettevotjale
6. Портал для руководителей, интересующихся развитием www.juhtimine.ee
7. Miettinen, A., Teder, J. Ettevõtlus I, Külim, 2006
8. Miettinen, A., Rikkinen, L., Teder, J. Ettevõtlus II, Külim, 2008.
9. http://www.bankclub.ru/files/case-study/mustafin.pdf
10. http://www.e-trustgroup.ru/faq/mehanizmy_ venchurnogo_riskovogo_/;
11. http://www.businesspress.ru/newspaper/article_mId_44_aId_17570.html
12. http://premier.gov.ru/anticrisis/

Колесник Алексей Леонидович,
аспирант,
начальник отдела аудита государственных закупок
и мониторинга рисковых операций
Севастопольского территориального управления
внутреннего аудита и финансового контроля
Россия, г. Севастополь
E-mail: revizia2012@gmail.com

ЭВОЛЮЦИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В УКРАИНЕ И В РОССИИ, ПОЯВЛЕНИЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

В статье исследована эволюция государственного внутреннего контроля в Украине и России, рассмотрены периоды развития, гармонизация контроля с базовыми принципами, применяемыми в ЕС, отмечено время появления государственного внутреннего аудита. Особое внимание уделено сравнению временных интервалов развития контроля в Украине и России.

Можно утверждать, что и в Украине, и в России имплементация международных норм не сопровождалась своевременным фактическим внедрением органами исполнительной власти новых законодательных требований, в частности, касаемо внедрения внутреннего аудита. В то же время внедрение новых стандартов контроля и аудита зачастую сопровождается разрушением старых норм, потерей накопленного научного и практического опыта, как правило, по причине отсутствия понимания сходства и разницы между имплементируемыми нормами и ранее действующими. Процессам изменений и модернизации подвержены риску потери накопленных ранее знаний и опыта.

Безусловно, переход на международную понятийную базу государственного внутреннего финансового контроля продиктованный временем шаг, понимая необходимость сохранения накопленных российскими и украинскими учеными и практиками знаний можно утверждать, что наилучшим способом имплементации является трансформация, в ходе которой происходит переработка норм международных стандартов при перенесении их в национальное законодательство. Помощь научного сообщества в этом процессе может быть неоценимой.

Ключевые слова: контроль, внутренний аудит, внутренний контроль, государственный внутренний финансовый контроль, имплементация, гармонизация.

Развитие государственного контроля в Российской Федерации и в Украине имеет общие корни, поскольку основывается на развитии государственного контроля сначала в Российской Империи, затем в СССР, и только с 90-х годов контроль в России и в Украине развивался независимо друг от друга. Рассмотрим эволюцию государственного контроля этих государств, начиная с 90-х годов.

Изучение эволюции контроля вызывает живой интерес научного сообщества. В последние годы в рамках имплементации международных норм в законодательства стран – бывших республик СССР в исследованиях контроля стало уделяться внимание государственному внутреннему аудиту, являющемуся основной формой государственного внутреннего финансового контроля в наиболее развитых странах мира [1-3, 8].

В рамках настоящего исследования мы не будем акцентировать внимание на развитии органов внешнего государственного контроля: Счетной Палаты Украины и Счетной Палаты Российской Федерации, которые являются членами международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ).

Сравним эволюцию государственного внутреннего финансового контроля (ГВФК) на примере правительственных контрольных органов (Федеральная служба финансово-бюджетного надзора Российской Федерации и Государственная финансовая инспекция Украины) и

контрольных органов Министерств обороны (Контрольно-финансовая инспекция Министерства обороны Российской Федерации и Департамент внутреннего аудита и финансового контроля Министерства обороны Украины).

Начнем с представления контроля в Украине. После получения Украиной независимости и до 1993 года контроль осуществлялся по инерции на основе нормативно-правовых актов Советского Союза. С целью повышения роли государственного финансового контроля в 1993 году принят Закон Украины "О государственной контрольно-ревизионной службе в Украине [9]. С 2000 года Главное контрольно-ревизионное управление Украины обрело статус центрального органа исполнительной власти [10]. В 2010 году Главное контрольно-ревизионное управление Украины было реорганизовано в Государственную финансовую инспекцию [11].

В период с 1993 по 2005 год контроль, осуществляемый государственными контрольно-ревизионными управлениями, носил ретроспективный характер и проводился в виде ревизий. В этот период отсутствовал единый подход к квалификации финансовых нарушений и документированию материалов. В 2005 году Кабинетом Министров Украины был одобрен План действий Украина – ЕС [12].

Имплементация Плана действий предусматривала гармонизацию украинского законодательства, норм и стандартов к законодательству Европейского Союза. Естественно не был обойден и финансовый контроль. Планом предусмотрена разработка Концепции развития и реструктуризации системы правительственного финансового контроля и аудита в Украине. Создание нормативно-правовой базы государственного финансового контроля и постепенная гармонизация с международно признанными стандартами (IFAC, IIA, INTOSAI) и методиками, а также с лучшей практикой ЕС относительно контроля и аудита за государственными поступлениями, расходами, активами и обязательствами. С целью гармонизации контроля в Украине с международными стандартами Кабинетом Министров в 2005 году была одобрена Концепция развития ГВФК[5]. Указанная в Концепции понятийная база ГВФК основана на требованиях ЕС к управлению государственными финансами, содержащихся в acquis communitaire (раздел 28), а также базовых документах Международной организации высших органов контроля государственных финансов (INTOSAI).

В Концепции ГВФК рассматривается совокупность трех составляющих: внутреннего контроля, внутреннего аудита и их гармонизации. При этом базовым принципом ГВФК является четкое разграничение внутреннего контроля и внутреннего аудита.

Внутренний аудит определяет, каким образом осуществляется внутренний контроль, включая способы предварительного контроля [13]. К основным функциям руководства относится создание адекватной структуры внутреннего контроля, надзор за реализацией внутреннего контроля и управление рисками для достижения уверенности (в пределах разумного) в том, что цели будут достигнуты, а решения, включая финансовые, будут выполняться с учетом принципов законности, экономичности, эффективности, результативности и прозрачности. За создание и функционирование адекватной структуры внутреннего контроля отвечает руководство органов государственного и коммунального сектора.

Внутренний аудит - деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий (обеспечение уверенности в пределах разумного) в достижении органами государственного и коммунального сектора поставленных целей и функционировании системы управления таким образом, чтобы максимально снизить риск мошенничества, расточительства, допущение ошибок или нерентабельности [13].

Во исполнение требований Концепции был разработан план ее реализации [14]. Следует обратить внимание, что в указанные сроки в первой редакции Плана мероприятий по реализации положений Концепции развития ГВФК на 2005 - 2009 годы, план выполнен не был. Планировалось разработать стандарты внутреннего контроля и внутреннего аудита, кодекс этики внутреннего аудитора, создать подразделения внутреннего аудита в министерствах и ведомствах до окончания 2007 года, однако необходимые нормативно-правовые акты утверждены не были, подразделения внутреннего аудита также не были сформированы. Поэтому в план были внесены изменения [15] и срок реализации Концепции продлен сначала до 2015 года, а позже и до 2017 года [16]. В соответствии с измененным Планом срок разработки стандартов внутреннего контроля и внутреннего аудита, кодекс этики внутреннего аудитора, создание подразделений внутреннего аудита в министерствах и ведомствах перенесен до 2012 года. При этом Стандарты внутреннего аудита и кодекс этики были утверждены в 2011 году

[17], а решение о создании подразделений внутреннего аудита принято в 2011 году [18], фактически такие подразделения созданы, например, в Министерстве обороны в 2012 году.

В целом 2005 - 2006 годы стали точкой отсчета для развития в Украине государственного внутреннего финансового контроля. В этот период впервые была разработана и внедрена единая методика документирования финансовых нарушений [19], все последующие методики и методические рекомендации формировались на ее основе [20]. С 2005 года государственная контрольно-ревизионная служба, правопреемником которой является контрольно-финансовая инспекция, начинает применять новую форму контроля – аудит финансовой и хозяйственной деятельности бюджетных учреждений [21].

Рассматривая *развитие внутреннего контроля и внутреннего аудита* в *Министерстве обороны Украины*, следует выделить пять этапов.

Первый этап – с момента формирования в 1992 году Вооруженных Сил Украины и до 2001 года контрольные функции возлагались в основном на распорядителей бюджетных средств, поэтому при довольствующих управлениях (финансово-экономических, управлений тыла, вооружения, строительных) командований (Военно-Морские Силы, Сухопутные Войска, Воздушные Силы) созданы инспекции. В этот период в Министерстве обороны контролирующие органы практически не имели организационной независимости, поскольку подчинялись лицам, ответственным за использование материальных и денежных средств, контроль носил ретроспективный характер и осуществлялся в форме ревизии.

Второй этап – в 2001 были сокращены инспекции в довольствующих органах и на основе их численности сформированы контрольно-ревизионные управления командований видов Вооруженных Сил: В этот период подчиненность начальников контрольно-ревизионных управлений замкнулась напрямую на командующих видов Вооруженных Сил, командующие утверждали планы работы, заслушивали доклады о результатах работы. Это был первый шаг на пути к обретению организационной независимости контролирующими структурами.

Третий этап – создание в 2006 году Контрольно-ревизионного департамента. Главное контрольно-ревизионное управление Министерства обороны Украины и контрольно-ревизионные управления видов Вооруженных Сил были реформированы в Контрольно-ревизионный Департамент Министерства обороны Украины, в состав которого вошли: центральный аппарат Департамента, территориальные (Северо-Восточное, Западное, Южное, Центральное и Крымское) контрольно-ревизионные управления. Директор департамента подчинялся непосредственно Министру обороны. Выведение главного контрольно-ревизионного управления из подчинения начальника Генерального штаба и контрольно-ревизионных управлений видов Вооруженных Сил из подчинения соответствующих командующих еще больше повысило организационную независимость контролирующего органа Министерства обороны.

Этот период можно назвать отправной точкой в развитии объективного, независимого контроля в Министерстве обороны Украины. Планы работы территориальных управлений утверждались директором департамента на основании плана работы департамента, утвержденного Министром обороны Украины.

Кроме того, в 2006 году контрольно-ревизионные органы Министерства обороны Украины перешли на единую с Государственной финансовой инспекцией методику документирования финансовых нарушений. Унификация документирования нарушений, установление четкого алгоритма описания нарушений позитивно сказалось на читаемости материалов проверок. В этой методике уже были введены элементы описания, характерные для аудиторских отчетов. При описании нарушений к аудиторам (ревизорам) стали предъявляться требования по необходимости указания в актах проверок (аудиторских отчетах) информации: в каких учетных регистрах, и в каком периоде были проведены первичные документы, по которым выявлен факт нарушения, и каким образом выявленные нарушения повлияли на финансовую отчетность, насколько искажена ее достоверность.

Четвертый этап – переход в конце 2011 года начале 2012 года от инспектирования (ревизий) на внутренний аудит. Контрольно-ревизионный Департамент Министерства обороны Украины и подчиненные территориальные контрольно-ревизионные управления были реорганизованы в Департамент внутреннего аудита и финансового контроля с подчиненными территориальными управлениями внутреннего аудита и финансового контроля.

В этот период значительно расширились возможности контролирующих органов. Не отказываясь от инспектирования, которое осу-

ществлялось в форме аудита нормативно-правового соответствия и финансового аудита, активно стал внедряться аудит эффективности, оценка рисков принятия неверных решений и встречные сверки с исполнителями работ (услуг) по заказам предприятий и организаций Министерства обороны. Это позволило выявлять неаргументированно завышенные цены и блокировать принятие решений, потенциально ведущих к ущербу.

Еще одним важным нововведением стало смещение точек контроля по наиболее рисковым операциям максимально близко к их завершению. Ранее, ревизии проводились в соответствии с утвержденными планами ретроспективно, через какое-то время после окончания операций. Ремонты зданий, кораблей, крупные закупки с применением специальной процедуры проверялись через 1-3 года после принятия работ или совершения факта закупки. В случаях выявления существенных сумм ущерба вернуть излишне потраченные средства было практически невозможно, поскольку сложно было доказать умышленное участие должностных лиц в коррупционной схеме. Отсутствие доказательств умысла исключает привлечение к полной материальной ответственности, а судебные процессы с исполнителями договоров, даже в случае позитивного судебного решения, значительно отодвигают сроки возврата незаконно потраченных денежных средств.

Вышеперечисленное вызвало необходимость смещения точки контроля на период между окончанием выполнения ремонтных работ и подписанием со стороны Министерства обороны акта выполненных работ, что позволило, в случае наличия завышения корректировать сумму к оплате. А при применении контрактной системы закупок подразделение внутреннего аудита, после окончания процедуры закупки и до заключения договора с победителем торгов, проводило мониторинг цен и аудит достоверности поданной участниками торгов информации. Новые формы контроля только за 9 месяцев 2013 года позволили предотвратить нанесение ущерба государству на 90,3 млн. гривен (приблизительно 343,1 млн. руб.) [24].

В 2011 году в Украине на основе международного опыта были разработаны Стандарты внутреннего аудита для государственного сектора с целью определения единых подходов к организации и проведению внутреннего аудита, подготовки аудиторских отчетов, выводов и рекомендаций, оценки качества аудита [25], в соответствии с которыми сфера применения внутреннего аудита охватывала следующие направления деятельности:

– оценку деятельности учреждения по эффективности функционирования системы внутреннего контроля, степени выполнения и достижения целей, определенных в стратегических и годовых планах; эффективности планирования и выполнения бюджетных программ и результатов их выполнения; качества предоставления административных услуг и выполнения контрольно-надзорных функций, задач, определенных актами законодательства, а также рисков, которые негативно влияют на выполнение функций и задач учреждения (*аудит эффективности*);

- оценку деятельности учреждения по законности и достоверности финансовой и бюджетной отчетности, правильности ведения бухгалтерского учета (*финансовый аудит*);

- оценку деятельности учреждения по соблюдению актов законодательства, планов, процедур, контрактов по вопросам состояния сохранности активов, информации и управления государственным имуществом (*аудит соответствия*) [26].

В Российской Федерации государственный внутренний финансовый контроль от имени правительства осуществляется Федеральной службой финансово-бюджетного надзора Российской Федерации. В 1998 году на базе аппаратов главных контролеров - ревизоров Министерства финансов, осуществлявших последующий государственный финансовый контроль были созданы контрольно-ревизионные управления Министерства финансов Российской Федерации [27].

В 2004 году контрольно-ревизионные органы Минфина России были подчинены Федеральной службе финансово-бюджетного надзора [28]. В соответствии с положением о федеральной службе финансово-бюджетного надзора основным видом контроля являлся *последующий контроль* [29].

Основной формой последующего контроля являлись ревизии и проверки, которые проводились с целью определения правомерности, целевого характера, эффективности и экономности использования средств федерального бюджета, средств государственных внебюджетных фондов, а также материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности [30].

В 2014 году Правительство Российской Федерации утверждает новое положение о Федеральной службе финансово-бюджетного надзо-

ра, которым расширены полномочия службы [31]. Так, Службе предписано осуществлять анализ проведения главными администраторами средств федерального бюджета внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, а также направлять главным администраторам бюджетных средств рекомендации по организации внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита. В тоже время, в соответствии с новым административным регламентом, контроль в финансово-бюджетной сфере также осуществляется в основном ретроспективно в форме ревизий и проверок.

Начало реформы внутреннего государственного контроля в Российской Федерации следует относить к 2013 году. В соответствии с программой управления государственными финансами предусмотрено повышение качества финансового менеджмента, при этом существенное внимание уделяется развитию контроля в соответствии с международными принципами [32]. В программе отмечено, что необходимым условием обеспечения повышения качества является формирование полноценных систем внутреннего финансового контроля и аудита в органах государственной власти (органах местного самоуправления). Внутренний финансовый контроль дополняется внутренним финансовым аудитом, нацеленным на проведение на основе функциональной независимости оценки надежности системы внутреннего финансового контроля, полноты и достоверности бюджетной отчетности.

Согласно Программе повышения качества внутреннего финансового контроля и аудита предполагается разработка и совершенствование нормативного и методического обеспечения внутреннего финансового контроля и аудита, внедрение риск-ориентированного планирования внутреннего финансового аудита, внедрение системы внешней и внутренней оценки качества внутреннего финансового контроля и аудита.

В программе указано, что применение новых подходов по организации внутреннего финансового контроля и аудита в системе главного администратора бюджетных средств позволит к 2015 году перейти к формированию систем внутреннего контроля и аудита, охватывающих все аспекты деятельности как органов государственной власти (органов местного самоуправления), так и государственных (муниципальных) учреждений.

Определяющим фактором, обеспечивающим эффективность функции внутреннего аудита, является независимость внутреннего аудита на всех его этапах: планирования, исполнения, документирования, отчетности, внутреннего контроля качества.

В апреле 2014 года вышеуказанная программа утратила силу, вместо нее введена новая – Программа Управления государственными финансами и регулирования финансовых рынков [32], которой предусмотрено внедрение внутреннего аудита и принятие регулирующих нормативно-правовых актов в период с 01.01.2013 года до 31.12.2020 года.

Важным шагом в развитии ГВФК стало утверждение правительством Российской Федерации правил, устанавливающих порядок осуществления главными распорядителями средств федерального бюджета, главными администраторами доходов федерального бюджета, главными администраторами источников финансирования дефицита федерального бюджета – внутреннего финансового контроля и на основе функциональной независимости внутреннего финансового аудита [33]. В этом документе четко разделена функция внутреннего контроля и внутреннего аудита. Определено, что внутренний финансовый контроль осуществляется в виде проверок оформления документов на соответствие требованиям нормативных правовых актов, авторизации операций, сверки данных, сбора и анализа информации о результатах выполнения внутренних бюджетных процедур.

Внутренний финансовый аудит осуществляется с целью оценки надежности внутреннего финансового контроля и подготовки рекомендаций по повышению его эффективности, подтверждению достоверности бюджетной отчетности, соответствию порядку ведения бюджетного учета методологии и стандартам бюджетного учета, подготовки предложений о повышении экономности и результативности использования средств федерального бюджета.

Контроль в Министерстве обороны Российской Федерации с 1982 по 2012 год осуществлялся на основании Положения о финансовом контроле в Министерстве обороны [34]. В 2012 году было принято новое Положение об осуществлении контроля финансово-экономической и хозяйственной деятельности Вооруженных Сил Российской Федерации [35]. Просуществовав чуть более года, Положение было отменено приказом Министра обороны №867 от 05 декабря 2012 года [36]. На данный момент в Министерстве обороны нет нормативно-правового акта, регулирующего деятельность контролирующих органов Министерства

обороны РФ. В тоже время в структуре Министерства обороны РФ действует Контрольно-финансовая инспекция, целью деятельности которой является организация и осуществление контроля финансово-экономической и хозяйственной деятельности в Вооруженных Силах Российской Федерации. К основным задачам отнесены: осуществление мероприятий по контролю финансово-экономической и хозяйственной деятельности; методологическое обеспечение осуществления контроля; выявление зон риска совершения нарушений законодательства Российской Федерации и правовых актов в сфере финансово-экономической и хозяйственной деятельности на основе мониторинга результатов работы, сведений, содержащихся в информационных ресурсах; учет выявленных нарушений, контроль за их предупреждением и устранением, своевременным и полным возмещением причиненного ущерба.

Не вдаваясь в оценку качества нормативно-правовых актов, заметим, что Положение 1982 года с переходом на рыночную экономику начало терять актуальность и требовало изменений. Утверждение нового Положения в 2012 году запоздало, а его отмена непонятна. Следует признать, что в 2012 году российское законодательство уже позволяло организовать в Министерстве обороны внутренний аудит, но и сегодня, несмотря на требования правительства озвученные в марте 2014 года [37], организационно независимая служба внутреннего аудита не сформирована.

В отсутствии службы внутреннего аудита в Министерстве обороны Российской Федерации требует уточнение позиция правительства. Для сравнения: правительство Украины в сентябре 2011 года приняло решение о создании в Министерствах и центральных органах исполнительной власти подразделений внутреннего аудита, реорганизовав существующие контрольно-ревизионные подразделения, в срок до 01 января 2012 года, и информировании о выполнении до 1 марта 2014 года [38]. Три месяца на реорганизацию, два месяца на доклад. Правительство Российской Федерации не установило срок формирования службы внутреннего аудита.

Возвращаясь к имплементации международных стандартов в законодательстве России и Украины, нельзя не обратить внимания на риски, как правило, сопровождающие процесс изменений. Переход на международную понятийную базу государственного внутреннего финансового контроля – это шаг, продиктованный временем. При этом важно не потерять практический опыт и знания, накопленные российскими и украинскими учеными и практиками. Научное сообщество может выступить тем проводником, который поможет имплементации новых лучших практик и сохранению старых.

Наилучшим способом имплементации является трансформация, в ходе которой происходит переработка норм международных стандартов при перенесении их в национальное законодательство. Безусловно, помощь научного сообщества в этом процессе может быть неоценимой.

Таким образом - оказание помощи правительству в имплементации международного внутреннего финансового контроля и внутреннего аудита в национальное законодательство и трансформации с учетом национальных контрольных традиций, организации и методики проведения контрольных мероприятий является современной задачей, стоящей перед научным сообществом.

Рассматривая нормативно-правовое обеспечение ГВФК, нельзя обойти основной нормативно-правовой акт, регулирующий бюджетные отношения - Бюджетный Кодекс. С помощью изучения Бюджетных Кодексов Российской Федерации и Украины попытаемся выяснить сроки имплементации государственного внутреннего аудита в законодательство России и Украины. В Бюджетном Кодексе Российской Федерации впервые введено понятие внутреннего финансового аудита в декабре 2008 года [39]. Бюджетный кодекс дополнен статьей 270.1, в соответствии с которой органы исполнительной власти (органы местной администрации) наделены правом создавать подразделения внутреннего финансового аудита (внутреннего контроля). Предполагалось, что с 01.01.2008 года органы исполнительной власти усилят контроль над эффективностью и результативностью использования бюджетных средств через введение новых структур. Однако, право – это не обязанность, и действенная система внутреннего финансового аудита в органах исполнительной власти построена не была. Исключением является федеральное казначейство, утвердившее Положение о внутреннем контроле и внутреннем аудите [40] и внедрившее внутренний аудит в 2011 году. Однако в рамках нашего исследования интерес представляет Министерство обороны. Системно к вопросу внедрения государственного внутреннего аудита в России подошли только в июле 2013

года [41]. Были установлены бюджетные полномочия органов государственного (муниципального) финансового контроля по аудиту эффективности, подготовке предложений по совершенствованию осуществления главными администраторами бюджетных средств внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита. Определен орган, ответственный за анализ осуществления главными администраторами бюджетных средств внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита (Федеральная служба финансово-бюджетного надзора). Установлены бюджетные полномочия главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств, главного администратора (администратора) доходов бюджета, главного администратора (администратора) источников финансирования дефицита бюджета по осуществлению внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита и определены цели осуществления внутреннего финансового аудита, к которым отнесены:

- оценка надежности внутреннего финансового контроля и подготовки рекомендаций по повышению его эффективности;
- подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета методологии и стандартам бюджетного учета, установленным Министерством финансов Российской Федерации;
- подготовка предложений по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств.

В Украине Бюджетный Кодекс был принят в июне 2001 года [42] и в первой же редакции предусмотрено осуществление на всех стадиях бюджетного процесса финансового контроля и аудита, оценку эффективности использования бюджетных средств. Внутренний финансовый контроль должен был обеспечить на всех стадиях бюджетного процесса оценку достаточности и соответствия деятельности бюджетного учреждения требованиям внутреннего финансового контроля, оценку деятельности на соответствие результатов установленным задачам и планам, информирование непосредственно руководителя бюджетного учреждения о результатах каждой проверки, проведенной подразделением внутреннего финансового контроля. При этом в Кодексе было определено, что за организацию эффективной системы внутреннего контроля ответственность несет руководитель бюджетного учреждения, а распорядители бюджетных средств несут ответственность за организацию и состояние внутреннего финансового контроля и аудита, как в своих учреждениях, так и в подведомственных бюджетных учреждениях. Несмотря на прямое требование Бюджетного Кодекса к распорядителям бюджетных средств организовать проведение внутреннего аудита, на практике этого не произошло, и распорядители бюджетных средств продолжали осуществление контроля через инспектирование. В июле 2010 года был принят новый Бюджетный Кодекс, в котором была уточнена понятийная база внутреннего финансового контроля и внутреннего аудита [43]. Установлено, что контроль проводится с целью эффективного и результативного управления бюджетными средствами и обеспечивает:

- оценку управления бюджетными средствами (включая проведение государственного финансового аудита);
- правильность ведения бухгалтерского учета и достоверности финансовой и бюджетной отчетности;
- достижение экономии бюджетных средств, их целевого использования, эффективности и результативности в деятельности распорядителей бюджетных средств путем принятия обоснованных управленческих решений;
- проведение анализа и оценки состояния финансовой и хозяйственной деятельности распорядителей бюджетных средств;
- предотвращение нарушений бюджетного законодательства и обеспечению интересов государства в процессе управления объектами государственной собственности;
- обоснованность планирования поступлений и расходов бюджета.

По сравнению с предыдущим Кодексом добавились определения внутреннего контроля и внутреннего аудита, а также установлено, что основные принципы осуществления внутреннего контроля и внутреннего аудита и порядок образования подразделений внутреннего аудита определяются Кабинетом Министров Украины.

Внутренним контролем признан комплекс мер, применяемых руководителем для обеспечения соблюдения законности и эффективности использования бюджетных средств, достижения результатов в соответствии с установленной цели, задач, планов и требований деятельности бюджетного учреждения и его подведомственных учреждений. А внутренним аудитом является деятельность подразделения внутреннего аудита в бюджетном учреждении, направленная на совершенствование системы управления, предотвращения фактов незаконного, неэффективного и нерезультативного использования бюджетных средств, возникновение

ошибок или других недостатков в деятельности бюджетного учреждения и подведомственных ему бюджетных учреждений, улучшению внутреннего контроля.

Органом, обеспечивающим реализацию единой государственной политики в сфере контроля за соблюдением бюджетного законодательства, координирующим деятельность органов исполнительной власти, определяющим основные организационно-методические основы определено Министерство финансов Украины.

Таким образом, для государственного сектора экономики стран постсоветского пространства внутренний аудит является достаточно новым понятием. В международной практике внутренний аудит, как правило, подразделяется на три категории: финансовый аудит, аудит соответствия и операционный аудит. При этом аудит соответствия подразделяется на аудит нормативно-правового соответствия и экологический аудит. Операционный аудит еще называют аудитом деятельности, подразделяется на аудит эффективности, аудит результативности программ, ИТ-аудит, аудит контрактов. Финансовый аудит направлен на установление достоверности отчетности.

Не ставя цель привести весь перечень нормативно-правовых актов Российской Федерации и Украины, касающихся реорганизации государственного внутреннего финансового контроля в процессе имплементации международных стандартов, мы указали лишь основные документы.

Можно утверждать, что в Украине и в России нормативный толчок к развитию контроля не сопровождался своевременным фактическим исполнением, как правило, по вине органов исполнительной власти. Так, Бюджетным Кодексом Украины еще в 2001 году предполагалось внедрение функции внутреннего аудита, а Бюджетный Кодекс Российской Федерации открывал такую возможность с 2008 года. В то же время и в Украине, и в России это оказалось не более чем нереализованным намерением. Опираясь на вышеприведенное исследование Бюджетных Кодексов, Постановлений Правительства РФ и Кабинета Министров Украины, концепцию развития контроля в Украине и программу управления государственными финансами, планы развития может сложиться впечатление об опережении развития государственного внутреннего финансового контроля в Украине по сравнению с Российской Федерацией. Однако это не столько связанно с эволюцией государственных финансов, сколько с декларированием перехода на международные стандарты с целью вступления в ЕС. Сравнивая Бюджетные Кодексы России и Украины необходимо отметить решающие изменения по внедрению внутреннего аудита в Украине с июля 2010 года, а в России – с июля 2013 года.

Сравнивая действия исполнительной власти, особо необходимо выделить принятие решений о создании структурных подразделений внутреннего аудита и утверждение порядка проведения аудита в сентябре 2011 года в Украине [44], и утверждение правил осуществления внутреннего аудита в России с марта 2014 года [45]. Также следует обратить внимание на Планирование окончания реформы контроля. В Украине реализация мероприятия по гармонизации контроля со стандартами ЕС запланирована до 2017 года, а в России до декабря 2020 года.

Размышляя о необходимости реформирования государственного контроля и аудита в Российской Федерации и в Украине, нельзя не вспомнить реформы Петра I в период с 1695 по 1725 годы, которые привели к укреплению Российского государства. В ходе реформ было преодолено технико-экономическое отставание России от европейских государств и создана мощная Российская империя. Сегодня у России и Украины пути развития экономики различны, немаловажную роль в этом играет значительно меньшая финансовая стойкость экономики Украины по сравнению с экономикой России. Гармонизация государственных структур Украины под Европейские стандарты нивелируется олигархатом, узурпировавшим власть.

В сегодняшней России нет технического отставания от Европы, как было в Петровские времена, но организация государственного управления требует продолжения реформ, а высокая финансовая стойкость экономики, достигнутая через реализацию высоколиквидных природных ископаемых, оказывает "медвежью услугу" продвижению реформ.

Стоит заметить, что Петр I, проводя реформы, активно использовал методы, которые в современном мире часто используются ведущими компаниями – бенчмаркинг. Внедряя лучшие мировые практики и адаптируя их под Российские особенности, важно не бездумное копирование, а научный анализ с целью выявления и внедрения лучшего, не отказываясь от собственного позитивного опыта. Такие действия не являются чем-то новым, применяя бенчмаркинг, использование собственных кон-

курентных преимуществ позволит построить государственное управление в России лучше, чем в западноевропейских странах.

Список литературы

1. Андреев П. Эволюция внутреннего государственного финансового контроля в Украине. Вестник КНУ им. Т. Шевченко. Выпуск 149, 2013г. – с.5-8.
2. Арабян К.К. Теория и методология финансового контроля. Монография. – М.: МЭСИ, 2012. – 115 с.
3. Баранова Д.А. Развитие государственного финансового контроля в Украине как фактора интеграции ЕС и инструмента преодоления кризисных явлений в экономике. Электронное научное издательство "Государственное управление: совершенствование и развитие. № 10, 2013.
4. Пихоцкий В.Ф. Совершенствование и развитие государственного финансового контроля и аудита за поступлением средств государственного бюджета Украины и их использования. Журнал Финансы Украины. – 2007. - №3. – с. 236-239.
5. Карпова О.С. Развитие институциональной модели контроля в России. Журнал Научная жизнь, бухгалтерский учет. Кемеровский филиал РЭУ им. Плеханова. №1, январь 2015 года, с. 110-112.
6. Ковач. М.Й. Предпосылки возникновения и развития финансового контроля. Научный вестник НЛТУ Украины. – 2014. Выпуск 24.1, с. 234-237.
7. Курбатовская Н.С. Становление и развитие финансового контроля на территории Российского государства. Международная заочная научно-практическая конференции студентов, аспирантов и молодых ученых "Молодые ученые о современном финансовом рынке РФ", 28 апреля 2010 г., Пермь.
8. Мельник М.В. Эволюция государственного финансового контроля и аудита. Журнал "Сибирская финансовая школа". Выпуск № 6, 2011 г. с. 178-183.
9. Закон Украины от 26.01.1993 № 2940-XII «О государственной контрольно-ревизионной службе Украины».
10. Указ Президента Украины от 27.08.2000 № 1031 «О мерах по повышению эффективности контрольно-ревизионной работы». URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1031/2000 (дата обращения: 10.01.2015).
11. Указ Президента Украины от 09.12.2010 № 1085/2010 «Об оптимизации системы центральных органов исполнительной власти». URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1085/2010// (дата обращения: 10.01.2015).
12. План действий "Украина – Европейский Союз": распоряжение Кабинета Министров Украины от 12.02.2005 № 36-р.
13. Концепция развития государственного внутреннего финансового контроля, одобренная распоряжением Кабинета Министров Украины от 24 мая 2005 года № 158-р URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80 (дата обращения 15.01.2015 года).
14. План действий по реализации положений Концепции развития государственного внутреннего финансового контроля в период с 2005 по 2009 годы, одобренный распоряжением Кабинета Министров Украины от 16 ноября 2005 года № 456-р URL:http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/456-2005-%D1%80 (дата обращения 15.01.2015 года).
15. Распоряжение Кабинета Министров Украины от 22 октября 2008 года № 1347 "о внесении изменений в Концепцию развития государственного внутреннего финансового контроля и утверждение плана мероприятий по ее реализации на период до 2015 года" URL: http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/50173;jsessionid=A5E8F8CFCCDBE95D4972DB1B2C3E7766 (дата обращения 15.01.2015 года).
16. Распоряжение Кабинета Министров Украины от 23 декабря 2009 года № 1601-р "О внесении изменений в распоряжения Кабинета Министров Украины от 24 мая 2005 г. N 158 и от 22 октября 2008 г. № 1347". URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1601-2009-%D1%80 (дата обращения 15.01.2015 года).
17. Стандарты внутреннего аудита, утвержденные приказом Министерства финансов Украины от 04 ноября 2011 года № 1247. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11 (дата обращения 15.01.2015 года).
18. Кодекс этики работников подразделений внутреннего аудита, утвержденный приказом Министерства финансов Украины от 29 сентября 2011 года № 1217. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11 (дата обращения 15.01.2015 года).
19. Порядок создания структурных подразделений внутреннего аудита и проведения такого аудита в министерствах, других центральных органах исполнительной власти, их территориальных органах и бюджетных учреждениях, относящихся к сфере управления министерств, других центральных органов исполнительной власти, утвержденный Постановлением Кабинета Министров Украины от 28 сентября 2011 года№ 1001. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF (дата обращения 15.01.2015 года).
20. Методика оформления органами государственной контрольно-ревизионной службы результатов ревизии, утверждена приказом Главного контрольно-ревизионного управления Украины от 27 октября 2006 года № 356. URL:

http://ua-info.biz/legal/basedt/ua-qmpiut.htm (дата обращения - 15.01.2015 года).

21. Практические рекомендации проведения ревизии финансово-хозяйственной деятельности бюджетного учреждения (по отдельным вопросам программы), одобренные методологическим советом Главного контрольно-ревизионного управления Украины от 04 августа 2009 года № 9. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN49608.html (дата обращения - 15.01.2015 года).
22. Методические рекомендации по осуществлению инспектирования органами Государственной финансовой инспекции Украины, утвержденные приказом Государственной финансовой инспекции Украины от 14 декабря 2011 года № 90. URL: http://document.ua/metodichni-rekomendaciyi-shodo-zdiisnennja-inspektuvannja-or-doc87928.html (дата обращения 15.01.2014 года).
23. Методические рекомендации по проведению органами государственной контрольно-ревизионной службы аудита финансовой и хозяйственной деятельности бюджетных учреждений, утвержденные приказом Главного контрольно-ревизионного управления от 19 декабря 2005 года № 451. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN18445.html (дата обращения - 15.01.2015 года).
24. Отчет о деятельности Службы внутреннего аудита Вооруженных Сил Украины за 2013 год. URL: http://www.mil.gov.ua/news/2013/11/05/sl-vnutrishnogo-auditu-zbrojnih-sil-ukraini-pidbila-pidsumki-diyalnosti-za-9-misyacziv-2013-roku/ (дата обращения – 24 декабря 2014 года).
25. Стандарты внутреннего аудита, утвержденные приказом Министерства финансов Украины от 04 ноября 2011 года № 1247. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11 (дата обращения 15.01.2015 года).
26. Стандарты внутреннего аудита, утвержденные приказом Министерства финансов Украины от 04 ноября 2011 года № 1247. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11 (дата обращения 15.01.2015 года).
27. Постановление Правительства РФ от 06.08.1998 № 888 "О территориальных контрольно-ревизионных органах Министерства финансов Российской Федерации" (вместе с "Положением о контрольно-ревизионном управлении Министерства финансов Российской Федерации в субъекте Российской Федерации"). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19731/ (Дата обращения – 22.04.2015 года).
28. Распоряжение Правительства РФ от 30.07.2004 года № 1024-р "О переподчинении территориальных органов федеральных органов исполнительной власти". URL: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=48721 (Дата обращения – 22.04.2015 года).
29. Положение о Федеральной службе финансово-бюджетного надзора, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 15.06.2004 года № 278 URL: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req= doc;base=LAW;n=154188 (Дата обращения – 22.04.2015 года).
30. Административный регламент исполнения Федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по осуществлению контроля и надзора за соблюдением законодательства Российской Федерации при использовании средств федерального бюджета, средств государственных внебюджетных фондов, а также материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности, утвержденный приказом Минфина РФ от 04.09.2007 года № 75н. URL: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=106459 (Дата обращения – 22.04.2015 года).
31. Постановление Правительства РФ от 04.02.2014 года № 77 "О Федеральной службе финансово-бюджетного надзора" URL: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=173730 (Дата обращения – 22.04.2015 года).
32. Государственная программа Российской Федерации "Управление государственными финансами, утвержденная Распоряжением Правительства РФ от 04.03.2013 года № 293-р. URL: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=143054 (Дата обращения – 22.04.2015 года).
33. Правила осуществления главными распорядителями средств федерального бюджета, главными администраторами доходов федерального бюджета, главными администраторами источников финансирования дефицита федерального бюджета внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, утвержденные постановлением Правительства РФ от 17.03.2014 года№ 193. URL: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=178195 (Дата обращения – 22.04.2015 года).
34. Положение о финансовом контроле в Министерстве обороны, введенное в действие приказом Министра обороны СССР от 19.08.1982 года № 200. URL: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req =doc;base=LAW;n=94501 (Дата обращения – 22.04.2015 года).
35. Положение об осуществлении контроля финансово-экономической и хозяйственной деятельности в Вооруженных Силах РФ, утвержденное приказом Министра обороны РФ от 02.05.2012 года № 1065. URL: http://base. consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=154318 (Дата обращения – 22.04.2015 года).
36. Приказ Министра обороны РФ от 05.12.2013 года № 867 "О признании утратившими силу приказов Министра обороны № 1065, № 29.

URL: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi ?req=doc;base=LAW;n=157657 (Дата обращения – 22.04.2015 года).

37. Правила осуществления гл. распорядителями средств фед. бюджета, гл. администраторами доходов фед. бюджета, гл. администраторами источников финансирования дефицита фед. бюджета внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, утвержденные постановлением Правительства РФ от 17.03.2014 года№ 193. URL: http://base. consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n= 178195 (Дата обращения – 22.04.2015 года).
38. Порядок создания структурных подразделений внутреннего аудита и проведения такого аудита в министерствах, других центральных органах исполнительной власти, их территориальных органах и бюджетных учреждениях, относящихся к сфере управления министерств, других центральных органов исполнительной власти, утвержденный Постановлением Кабинета Министров Украины от 28 сентября 2011 года№ 1001. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/ laws/show/1001-2011-%D0%BF (дата обращения 15.01.2015 года).
39. Федеральный закон от 26.04.2007 года № 63-ФЗ "О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации" (в редакции от 30.12.2008 года). URL: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=171523 (Дата обращения – 22.04.2015 года).
40. Положение о внутреннем контроле и внутреннем аудите в Федеральном казначействе, утвержденное приказом Казначейства России от 25.01.2011 года № 19. URL: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=EXP;n=509870 (Дата обращения – 22.04.2015 года).
41. Федеральный закон от 23.07.2013года № 252-ФЗ "О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации". URL: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=150289 (Дата обращения – 22.04.2015 года).
42. Бюджетный Кодекс Украины от 21.06.2001 года № 2542 – III URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2542-14 (Дата обращения – 22.04.2015 года).
43. Бюджетный Кодекс Украины от 08.07.2010 года № 2546 – IV URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17 (Дата обращения – 22.04.2015 года).
44. Порядок создания структурных подразделений внутреннего аудита и проведения такого аудита, утвержденный Постановлением КМ Украины от 28 сентября 2011 года№ 1001. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF (дата обращения 15.01.2015 года).
45. Правила осуществления главными распорядителями средств федерального бюджета…внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, утвержденные постановлением Правительства РФ от 17.03.2014 года№ 193. URL: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=178195 (Дата обращения – 22.04.2015 года).

ИННОВАЦИОННАЯ ПОЛИТИКА. ФИНАНСЫ. НАЛОГИ

Полухина Анна Николаевна,
д-р экон. наук, профессор кафедры социальных наук и технологий
Поволжского государственного технологического университета
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: poluhinaan@marstu.net

ИННОВАЦИИ В ТУРИЗМЕ: СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АСПЕКТ КОНЦЕПТУАЛЬНЫХ ПОНЯТИЙ РАЗРАБОТКИ МОДЕЛИ РАЗВИТИЯ ТУРИСТКОГО ПОТЕНЦИАЛА

Рассматривается ряд дискуссионных понятий, относящихся к сфере туризма: туристский потенциал, инновации в туризме и предпринимательство в туризме. Приводится сравнительный аспект изучаемых понятий в отношении специфики сферы туризма, определяющих их взаимосвязь в экономической, социальной и культурологической среде. Утверждается мысль, что понятия "инновации в туризме" и "предпринимательство в туризме" следует рассматривать как взаимопроникающие при разработке новой модели развития туристского потенциала территорий.

Ключевые слова: туризм, инновации, инновационный процесс, туристический потенциал, предпринимательство.

Туризм оказывает влияние на все стороны регионального развития, способствуя пополнению бюджета, совершенствованию социальной и рыночной инфраструктуры, решению проблемы занятости, укреплению межгосударственных и межрегиональных связей. В этих условиях важное теоретическое и практическое значение имеет оценка потенциала территории для принятия экономически обоснованных и территориально дифференцированных рекомендаций и управленческих решений по развитию сферы туризма. С целью выявления перспектив развития отрасли и максимизации туристских потоков в регион необходимо исследование как собственно туристских ресурсов, так и их потенциала, а также особенностей объектов туристской индустрии.

Целью статьи можно определить анализ существующих концептуальных понятий, используемых при проведении оценки туристского потенциала территорий и разработки в дальнейшем модели управления туризмом в регионе, позволяющий повысить эффективность сферы туризма в целом. При этом многие исследователи не изучают детально экономические элементы, составляющие сферу туризма. Другие же стараются соединить экономические и культурологические понятия, описывающие деятельность в сфере туризма. Постараемся провести сравнение наиболее дискуссионных понятий "инновации" и "предпринимательство" в отношении деятельности в сфере туризма.

Для начала рассмотрим ключевое понятие данной работы - "туристский потенциал территории". Туристским потенциалом какого-либо объекта (или территории) именуется совокупность приуроченных к данному объекту (территории) природных и рукотворных тел и явлений, а также условий, возможностей и средств, пригодных для формирования туристского продукта и осуществления соответствующих туров, экскурсий, программ [7]. Под потенциалом понимаются, в основном, памятники культуры, достопримечательности, которые могут включать как этнокультурные особенности региона, так и заповедные зоны. Во многих словарях под туристским потенциалом понимают определенные средства, возможности и запасы, с помощью которых решаются и выполняются поставленные задачи [11]. В туристской сфере данное понятие используется довольно часто, вследствие своей емкости и универсальности, способности охватывать большое число понятий и определений. При использовании термина «туристский потенциал» необходимо наполнять его правильным содержанием, прежде всего учитывая объект, потенциал которого используется, а также задачи, которые могут быть выделены и реализованы в ходе решения определенной проблемы. Многими исследователями понятие потенциал часто сравнивается с понятием "ресурсы" и отличается от последнего тем, что несет в себе набор определенных характеристик и совокупность событий и дей-

ствий. Следует отметить, что при описании и выявлении характеристик какого-либо региона, как правило, имеет место быть оценка потенциала, при помощи сравнения с потенциалом другого, близкого по определенным свойствам и характеристикам региона. Не менее важным фактом при описании понятия туристский потенциал является выявление характеристик такого определения, как рекреационный потенциал.

Понятие рекреационный потенциал в своих трудах рассматривал российский ученый, географ Д.В. Николаенко, который в своей книге «Рекреационная география» утверждал, что рекреационный потенциал это совокупность социо-культурных, а также природных предпосылок, способствующих созданию и организации рекреационной деятельности на определенной территории [8].В свою очередь, В. А. Квартальнов предлагал свое определение понятию рекреационный потенциал, утверждая, что под рекреационным потенциалом понимается прежде всего отношение между фактической и возможной численностью туристов, которая исходит из наличия на определенной территории ряда рекреационных ресурсов. Множество зарубежных изданий дают свое определение рекреационному потенциалу, рассматривая его как свойство территории оказывать благоприятное психологическое и физическое влияние на отдыхающего.

Понятие туристский потенциал включает в себя большое число составляющих, которые зависят от факторов, влияющих на посещение территории туристскими группами, а также от параметров данной территории, среди которых можно выделить развитие гостиничного бизнеса и текущее состояние туристской инфраструктуры, доступность районов для посещения туристами, туристскими группами со спортивными, экологическими, культурно - познавательными и другими целями, климатическую и экологическую ситуацию, а так же наличие на определенной территории объектов, представляющих собой культурно-историческое значение.

Следует заметить, что наиболее используемым инструментом среди исследователей является экономическая оценка туристского потенциала, которая имеет как сильные, так и слабые стороны. К слабым сторонам данного метода при исследовании понятия туристский потенциал прежде всего следует отнести тот факт, что эстетическая составляющая не может отражаться только лишь в денежной форме без определенных операций нормирования полученных значений, которые, как правило, могут носить субъективный характер. Следующей отрицательной стороной будет являться отличие различных подходов экономической оценки с точки зрения методологической составляющей, при которой данные подходы будут иметь разный спектр относительно объектов анализа [6].

В научной среде отмечаются различные авторские методики, которые применяются специалистами для оценки туристского потенциала. Ряд методик, помимо своих ярко выраженных преимуществ, имеют и отрицательные черты, среди которых присутствует неполный состав компонентов и составляющих туристского потенциала территории, так, например, в ходе описания любой местности могут не учитываться природные ресурсы, которыми обладает территория, а также субъективизм оценки.

Как же соотносится изучаемое нами понятие "инновации" и понятие "туристский потенциал территорий". Следует определиться с понятием инновация, которое является одним из направлений технического прогресса, связанным с внедрением доказанных результатов научных исследований в практическую среду. Полагаем, что понятие инновация обладает более широким значением, согласно которому инновация выступает как определенный результат деятельности, перенесенный в новый, никогда ранее не существовавший, или же модернизированный продукт, новые подходы, услуги, которые способствуют удовлетворению потребностей общества. Во многих толковых словарях понятие инновация определяется как любой новый, ранее не изученный и не исследованный подход к производству и дальнейшему сбыту товара, в ходе которого реализатор инновации получает определенное преимущество перед конкурентами в своей области. Свое определение инновации предоставил австрийский и американский экономист, социолог Йозеф Шумпетер, который утверждал, что инновация - это процесс, при котором происходит смена функций и методов производимого, состоящая в соединении новых комбинаций, основанных на применении новых материалов и компонентов, а также выявлении новых организационных форм и создания новых рынков [12]. Следует отметить, что инновация - это прежде всего новый продукт, новое действие на предприятии, главной целью которого является привлечение потребителя, удовлетворение его потребностей и желаний и в то же время обеспечение дохода предпринимателя.

Инновационная деятельность не должна ограничиваться лишь созданием новых средств труда, технологических процессов, методов организации и управления. Важнейшей составляющей инновационных процессов является внедрение перечисленных элементов, в результате чего достигается обновление действующего производства, его технической базы. Поэтому в широком смысле инновационная деятельность включает в себя также передовой опыт, использование новшеств в других сферах деятельности. Инновации должны рассматриваться не только с точки зрения функций производства, но и с точки зрения их качественного уровня. Потребители сами выбирают наиболее предпочтительные потребительские свойства нововведений.

Производители в условиях рынка должны ориентироваться на лучшие мировые аналоги, требования международных и национальных стандартов. Поэтому инновации всегда являются приложением нового знания с целью его дальнейшего практического применения. Именно качество инноваций, новизна определяется как степень их соответствия требованиям потребителей, рынка. Подводя итог рассмотрению данного понятия, укажем, что инновацией следует называть определенный результат созидательной, связанной с риском деятельности, благодаря которой происходит разработка, продвижение, внедрение и реализация новых, отличающихся от предыдущих благ, удовлетворяющих потребности людей. Под инновационной деятельностью понимают совокупность организационных, технологических, финансовых и научных мероприятий, которые могут способствовать появлению инноваций. Инновационная деятельность будет считаться таковой только лишь в тех случаях, когда в нее вкладываются новые знания, приемы, технологии, подходы для получения определенного результата, который имеет популярность и востребованность в обществе [9]. Инновационная деятельность понимается как совместная работа всего персонала, главной целью которой является создание и разработка нового продукта и внедрение его на рынок.

Данная деятельность носит системный характер, так как система образуется благодаря влиянию субъектов инновационной деятельности и общества. Что же следует понимать под инновациями в туризме. Считаем, в этом случае речь может идти о результате определенных действий, которые направлены на формирование или изменение существующего туристского продукта, выход на новые туристские рынки, а также совершенствование в сфере транспортных и гостиничных услуг и ведение современных форм управленческой деятельности туристских предприятий. Инновации в туризме следует рассматривать как системные мероприятия, имеющие качественную новизну и приводящие к позитивным сдвигам, обеспечивающим устойчивое функционирование и развитие отрасли в регионе.

Так, идея создания и реализация туристских проектов, даже не приносящих вначале существенной прибыли, может дать толчок развитию туризма и тем самым активно способствовать созданию дополнительных рабочих мест и росту доходов населения. В настоящее время инновации в туризме не просто одно из явлений, которое определяет развитие, рост и изменение в различных областях, а прежде всего инновации становятся системой, определяющей развитие во многих отраслях экономики [5]. На данный момент, среди причин, заставляющих задумываться туристскую организацию об инновациях, стоит выделить снижение спроса на определенные виды туристской продукции или товары, изменение предпочтений туристов, появление новых технологий, а также возникновение на туристском рынке новых видов услуг и товаров. Но помимо сильных сторон внедрения инноваций в туризме, есть и отрицательные аспекты, среди которых следует выделить социально-психологический фактор, в ходе которого сотрудники туристической организации, оценивая свои возможности, считают, что они не обладают необходимыми навыками, умениями и возможностями при внедрении инновации.

Следует заметить, что существует и другая точка зрения на роль инноваций в туристической сфере, так, например множество туристических фирм, применявших в своей деятельности инновационные процессы считает, что продвижение и реализация туристского продукта на новые рынки является необходимой инновационной деятельностью. Таким образом, значение инноваций в туризме в последнее время усиливается, инновации становятся необходимым звеном в реализации туристского продукта на рынке [1]. Это связано, прежде всего, с целью туристской фирмы, которая заключается в стремлении и желании выжить в условиях конкурентной борьбы, способствовать интересу и привлечению максимального количества туристов и гостей на определенную территорию. Так, например, при помощи инновационных

процессов в любой деятельности туристской фирмы существует возможность позволить своему туристскому продукту стабильное существование на определенном рынке. Особо отметим роль исследований, проводимых в области экологического туризма, носящих инновационный характер, так как они связаны с уникальной ролью экологического туризма в существующей рекреации и с управлением урбанизационными процессами, а также с проблемами становления и перспективами развития менеджмента экологического туризма [10].

Наличие управленческих процессов в сфере экологического туризма предполагает наличие организационных основ в его осуществлении. Без применения данных основ экологический туризм может не состояться как экономически значимое явление, а также могут не реализоваться регулятивные факторы рационального природопользования и природоохранной деятельности. Так, например в сфере туризма существует большое число туристских фирм, которые склонны реализовывать и разрабатывать разнообразные туристские продукты. Но стоит заметить, что не все организации, которые задействованы в сфере туризма и занимающиеся инновационной деятельностью, выдерживают конкурентную борьбу и получают доходы, способствующие продолжению собственной деятельности на рынке. Лучших экономических результатов добиваются только лишь те туристические фирмы, которые способствуют привлечению большого числа туристов. Этой деятельности способствует разработка необычных инновационных экологических маршрутов, содержательных программ экологической тематики, а также обеспечение высококачественного уровня организации обслуживания туристов, способных удовлетворить их потребности и желания. Для создания инноваций необходимо наличие специальных факторов, таких как наука, производство, потребитель, стимулы для ввода инноваций, финансовые средства, благоприятные социальные условия. Эти факторы зависят от ориентации предприятий или общества на научно-технический прогресс. Если условия определены верно, то предприятия или фирма формируют инновационную систему. Если отсутствуют потребности, то инновационная деятельность снижает свою активность. Под инновационной инфраструктурой в туристской сфере понимают, прежде всего совокупность организаций, особых экономических зон, которые способствуют выполнению и осуществлению инновационной деятельности. Следует отметить, что в сфере туризма осуществляются инновационные процессы, проявления которых существуют в большом количестве по всему миру.

Таким образом, в российских научных изданиях под инновационным процессом в экономике понимается система последовательных действий, которые необходимы для превращения идеи в определенный товар или продукт [5]. В сфере туризма инновационный процесс способствует обеспечению коммерциализации изобретений, введению на рынок новых туристских продуктов, технологий и услуг, принятию производственных, финансовых и административных решений, связанных с инновационной деятельностью. На схеме, на рисунке 1 перечислены признаки инноваций в туризме.

Для более полного представления роли и значения инноваций в сфере туризма, отметим тот факт, что в большинстве своем организации, действующие в данной сфере, являются результатом развития предпринимательства. В научной теории под предпринимательской деятельностью понимается самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, целью которой является систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в установленном законом порядке.

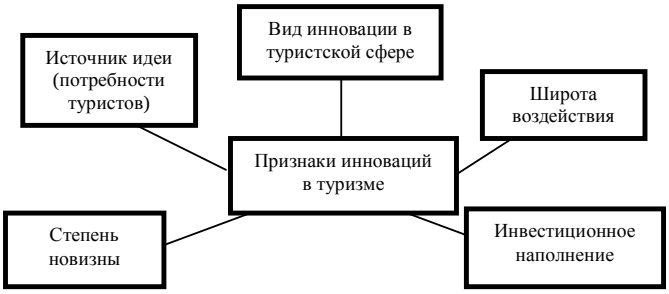

Рис. 1. Схема инновационных процессов в сфере туризма

В бизнес-среде предпринимательство означает деятельность, целью которой является получение выгоды, извлечение прибыли во всех существующих видах. Предпринимательская деятельность в любых сферах связана с поиском и качественным использованием ресурсов, в результате чего производятся и создаются продукты и услуги, необходимые для общества и для потребителей. В современной жизни, предпринимательство является общественно значимым явлением, которое необходимо для социальной стабильности и порядка в обществе.

Следует отметить, что понятие «предпринимательская деятельность» часто употребляется как синоним определениям «коммерческая деятельность» и «бизнес» В свою очередь, стоит выделить еще одно определение, связанное с предпринимательской деятельностью, это прежде всего предпринимательская идея [3]. Предпринимательская идея – это выявленная предпринимателем новая форма экономической активности, при которой происходит совмещение реальных и потенциальных потребностей и возможностей рынка в различных услугах или товарах, с возможностями предпринимателя произвести и реализовать эти услуги, а также получить дополнительный доход от произведенной инновации. Реализация любой предпринимательской идеи будет считаться успешной лишь в том случае, когда будет достигаться результат, планируемый в самом начале реализации предпринимательской идеи. В сфере предпринимательской деятельности данное определение опирается прежде всего на систему реальных убеждений и представлений о ценностях, что способствует высокому престижу любой организации и обеспечивает увеличение эффективности производства товаров и доходов. Множество российских ученых и исследователей в области предпринимательства по-разному определяют понятие предпринимательская деятельность. Так, например, А. И. Муравьев утверждает, что под предпринимательской деятельностью принято считать род деятельности, которая осуществляется частными лицами, организациями и предприятиями с целью производства товаров и оказания услуг в обмен на другие товары или деньги к взаимной выгоде заинтересованных лиц или организаций.

Предпринимательская деятельность, по мнению А. В. Соболевой, это самостоятельная деятельность физических лиц или предприятия, направленная на производство товаров или оказание услуг с целью получения личного дохода или прибыли, осуществляемая на свой риск и под свою имущественную ответственность. По мнению В. И. Видяпина, предпринимательская деятельность это хозяйственная деятельность с использованием новизны, риска, изобретательства с целью получения доходов [13]. В свою очередь, Л.И.Лукичев считает, что предпринимательство это способность выявить все возможности ведения дела и умение ими воспользоваться для получения прибыли в условиях риска. По данным большой экономической энциклопедии, предпринимательство выступает как особый вид человеческого капитала, представленного деятельностью по координации и комбинированию всех других факторов производства, в целях создания новых видов товаров и экономических благ. Следует отметить, что в сфере туризма предпринимательство связано с оказанием услуг и основными субъектами предпринимательства выступают как отдельные частные лица, так и объединения партнеров, которые действуют под ответственность юридического лица. В связи с особенностями туристических услуг, предпринимательская деятельность туристских организаций может быть лишь условно отнесена к определенному виду.

Отметим, что деятельность туроператоров в большинстве случаев создает организационную подготовку туристского продукта и его частичное производство, и продвижение к потребителю. Поэтому деятельность туроператоров можно условно отнести к производительному предпринимательству. Консультационная предпринимательская деятельность широко используется в сфере туризма. Чем сложнее состав и выше качество туристских услуг, тем большее число специалистов-консультантов вовлечено в процесс создания и реализации туристских услуг. В свою очередь, коммерческий успех идет наряду с предпринимательским успехом, но именно в предпринимательской деятельности не выступает как цель, достижение которой не предполагает дальнейших устремлений и новых задач [2]. Здесь успех предпринимательства налегает на культуру предпринимательства как на систему реальных представлений о ценностях, что гарантирует престижность и приводит к поднятию эффективности производства туристических услуг и доходов.

Таким образом, развитие предпринимательской деятельности в туризме в настоящее время можно охарактеризовать ростом туристских потоков, образованием множества новых туристских предприятий и появлением инфра-

структуры туризма. Политическое и экономическое положение страны сильно влияет на развитие предпринимательства в туризме. Стремительное возрастание массового туризма приводит к инфраструктурным изменениям в регионах, которые принимают туристов. Следовательно, предпринимательская деятельность в туризме вызывает потребности в ее глубоком научном изучении, раскрытии закономерностей развития и нахождения ее главных тенденций.

Особенно нужно акцентировать свое внимание на исследовании инфраструктурного обеспечения предпринимательства в туризме, потому что именно это необходимое условие успешного развития туризма и главный фактор роста туристических потоков. Инновационное предпринимательство в свою очередь связано, прежде всего, с нововведениями в предпринимательской деятельности и реализации новых проектов в данной среде [4]. Роль предпринимателя сводится к созданию новшеств, не известных ранее, посредством использования традиционных факторов экономики, но путем нового их сочетания. Такая новаторская деятельность, как правило, приносит более ощутимый результат, чем традиционное предпринимательство, но предъявляет особые требования к предпринимателю.

Подведем итоги представленному в работе сравнительному аспекту понятий "инновации в туризме", "предпринимательская деятельность в туризме" и "туристский потенциал территорий". Анализ перечисленных понятий позволяет сделать важный вывод: в туристский потенциал территории необходимо включать инновационную составляющую как неотъемлемый фактор деятельности, способствующий развитию сферы туризма, что, в свою очередь, означает поддержку предпринимательских инициатив среди туристских организаций и частных лиц. Сфера туризма тем уникальна и привлекательна для неординарных личностей, что любая, на первый взгляд, нереальная идея может стать основой для создания инновационного туристского продукта. Подобных примеров сфера мирового туризма имеет множество: от концепции и воплощения парков развлечений до космического туризма. При этом реализованные на сегодняшний день идеи не исчерпали собой весь спектр инновационных продуктов, технологий и материалов, которые могут привлечь туристов.

Список литературы

1. Аксенова Ж. Н. Оценка уровня инновационности региона и формирование условий его повышения: / Ж. Н. Аксенова. - Том.гос. ун-т систем упр. и радиоэлектроники. – Барнаул, 2012. – 22 с.
2. Анохин В.С. Предпринимательское право. – М.:ГИЦ ВЛАДОС, 2003.
3. Викторова Т.С. Развитие предпринимательства в условиях неопределенности и риска / Т.С. Викторова. М., 2010. - 187 с.
4. Инновационное предпринимательство в России // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. — 2012, № 2.
5. Инновационный менеджмент: справочное пособие. - Санкт-Петербург: Наука,1997.
6. Квартальнов В.А. Теория и практика туризма. - М: Финансы и статистика, 2003.
7. Кусков А.С. Рекреационная география / А.С. Кусков, В.Л. Голубев., Т.Н. Одинцова. - М.: Флинта, 2005.
8. Николаенко Д.В. Рекреационная география:- М:Центр Владос, 2001. - 288с.
9. Совершенствование управления производством. Инновации и инвестиции: материалы III межрегион. семинара / [под ред. В. В. Титова]. – Барнаул : Изд-во АлтГТУ, 2013. – 195 с.
10. Сергеева Т.К. Экологический туризм - М.: Финансы и статистика, 2004 - 360 с.
11. Ушаков Д.С. Прикладной туроперейтинг. - М., 2004.
12. Шумпетер Й. Теория экономического развития. - М.: Прогресс, 1982. - 386 с. Экономическая теория [Текст] : учебник / под общ. ред. акад. В. И. Видяпина, А. И. Добрынина, Г. П. Журавлевой, Л. С. Тарасевича. – М. : ИНФРА-М., 2007. – 672 с.
13. Экономическая теория [Текст] : учебник / под общ.ред. акад. В. И. Видяпина, А. И. Добрынина, Г. П. Журавлевой, Л. С. Тарасевича. – М. : ИНФРА-М., 2007. – 672 с.
14. Рыжаков Е.Д. Финансовое обеспечение концепции кластерной стратегии развития экономики региона // Финансовый бизнес. 2009. № 1 (138). С. 67-68.
15. Рыжаков Е.Д. Кластерный подход как инструмент повышения конкурентоспособности региона // Вестник Чувашского университета. 2008. № 1. С. 457-462.
16. Суворова А.П., Репина О.М. Методологические основы анализа и оценки инновационного потенциала предприятия // Региональная экономика: теория и практика. 2010. № 3. С. 2-9.

Варняков Юрий Владимирович,
канд., экон. наук, доцент кафедры налогов и налогообложения
Финансового университета при Правительстве Российской Федерации
Россия, г. Москва
E-mail: varnyakov@yandex.ru

Слесарева Евгения Юрьевна,
канд. экон. наук, начальник отдела правового обеспечения банковских операций
Юридического управления КБ "Нацинвестпромбанк" (ЗАО)
Россия, г. Москва
E-mail: e.slesareva@bk.ru

НАЛОГОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ В ХОЛДИНГАХ

Рассмотрены составляющие налогового менеджмента холдингов и налогового контроля как особой сферы и как функции налогового менеджмента. Сделан акцент на применение методов налогового контроля в сфере договорных отношений.

Ключевые слова: налоговый менеджмент, функции, договорные отношения, налоговый контроль.

Налоговый менеджмент как важнейшая область управления российскими холдингами все больше завоевывает свою популярность у специалистов практиков и вызывает дискуссии у научных работников. Рассматривая понятия "управление" и "менеджмент" как синонимы, мы не будем делать сравнительный анализ в их содержании. В системе налогового менеджмента крупных организаций, таких как холдинги, максимально должны быть представлены все функции, реализация которых дает возможность планировать налоговые показатели, налоговую нагрузку, снизить риски налогового учета, контролировать все вопросы налогообложения и расчетов с бюджетом, анализировать налоговый потенциал, проводить политику оптимизации налоговой нагрузки и снижения ее влияния на финансовые результаты деятельности холдинга. Принимая организационную форму крупных предприятий, имеющих множество дочерних структур в виде холдинга, не делая акцент на его отраслевой принадлежности, можно сказать, что налоговый менеджмент должен быть выделен обязательной областью общей системы налогового менеджмента для управления налоговой политикой холдинга и его подразделений в текущей деятельности и стратегической перспективе. Для средних предприятий налоговый менеджмент не всегда бывает возможен ввиду больших затрат на организацию управления и проведения налоговой политики в совокупности с другими видами политики таких предприятий. Что касается крупных организаций (холдингов), то среди функций налогового менеджмента можно выделить пять основных: 1 – налоговое планирование и прогнозирование, 2 – налоговый учет, 3 – внутренний контроль налогообложения, 4 – анализ налогообложения, 5 – регулирование налоговых показателей (рис. 1).

Реализация каждой функции налогового менеджмента требует выделения своих объектов, которые одновременно можно считать объектами внутреннего налогового контроля. Влияние всех функций на деятельность холдинга задается налоговой политикой, с одной стороны, и стратегической программой развития - с другой.

В условиях геополитических процессов, обострения конкуренции в сфере внешней экономической деятельности, наличия проблем с привлечением внешних инвестиций требует четко реализованной договорной политики, поскольку только крупные инвестиционные проекты, заключенные контракты на международном уровне на долгосрочный период могут обеспечить финансовую стабильность развития холдинга. Конечно, при этом не исключаются

риски, связанные с неравномерной котировкой валют, инфляцией и снижением стоимости рубля по отношению к другим мировым валютам. Поэтому в рамках реализации каждого договора (контракта, соглашения) необходима организация сквозного внутреннего налогового контроля. Это позволяет своевременно регулировать процесс реализации договорных отношений, особенно в случаях, связанных с ростом налоговой нагрузки и ее влияния на финансовые результаты сделки по договору.

Проведение налогового контроля требует наличие научно-обоснованного и эффективного методического инструментария. В арсенале контрольной работы налоговых органов такой инструментарий уже получил свое развитие. Синергетический эффект от применения различных методов и способов в планировании, прогнозировании, анализе показателей, формирующих налоговую базу того или иного налога, позволяет инструментарий налогового контроля постоянно совершенствовать, использовать их в системе налогового менеджмента холдингов.

Рис. 1. Схема организации налогового менеджмента в холдинге

Эффективность налогового менеджмента холдингов, на наш взгляд, будет выше, если информационное обеспечение всех функций налогового менеджмента формировать в системе мониторинга холдингов, что обеспечит, на наш взгляд, более эффективную консолидацию предприятий для реализации налоговой политики в сфере договорных отношений.

В рамках общих подходов к консолидированному налогоплательщику и реализации методов налогового контроля следует отметить актуальность рассмотренных нами ранее всех его активных и пассивных видов контроля, систематизированных в следующем алгоритме (рис. 2).

Рис. 2. Инструментарий налогового контроля

От правильно выбранного сочетания форм и методов реализации налогового контроля зависит и результативность контрольной работы налоговых органов, проводимой на исследуемых предприятиях.

В сфере политики договорных отношений применение охарактеризованных методов налогового контроля должно быть трансформировано таким образом, чтобы определить:

- влияние отраслевой налоговой нагрузки на налоговую политику договорных отношений, оценка которого позволяет корректировать объемы финансовых потоков по договорам;

- налоговую нагрузку в разрезе основных видов деятельности и в разрезе договоров на строительство вертолетной техники. Сопоставление показателей налоговой нагрузки с рентабельностью произведенной продукции является регулятивом планирования налоговой политики в части налога на прибыль. Оценка объемов реализации и зависимость этой оценки от налоговой нагрузки на выручку от реализации выступает регулятивом планирования налоговой

политики в части налога на добавленную стоимость;

- исполнение договоров по существу и оценка фактов хозяйственной жизни на предмет соответствия фактических операций форме договора, что позволяет выявить затраты предприятий группы, принимаемые и не принимаемые для целей налогообложения в зависимости от результатов контроля. Сопутствующие этому контролю налоговые риски обязывают корректировать налоговую политику будущих периодов в соответствии с результатами воздействия последствий налоговых рисков на финансовые результаты деятельности консолидированного налогоплательщика.

Такое сочетание инструментов налогового контроля позволяет выделить в характеристике налоговых рисков, сопутствующих договорным отношениям, два вида факторов, влияющих на их наступление:

- экономические факторы, при которых выявляется несвоевременное и неполное исполнение обязанностей по уплате налогов и сборов, связанных с выполнением договоров;

- правовые факторы, свидетельствующие: о совершении правонарушений (риск налоговой ответственности, риск уголовной ответственности); о несоответствии заявленному налоговому потенциалу объема выполняемых работ (риск отказа от сотрудничества партнера, поставщика, инвестора, заказчика и т.д.).

При определении влияния указанных факторов, особенно правовых, налоговые риски могут быть квалифицированы по признаку зависимости их наступления от воли субъектов, по признаку длительности состояния риска, по признаку наступления последствий риска, что важно для правильного управления ими в системе налогового менеджмента.

В условиях консолидированного налогоплательщика, имеющего эффективную систему электронного документооборота, можно организовать сбор и хранение информации о рисках на всех этапах работы налогового менеджмента, создавать и регулировать нужные информационные потоки для принятия управленческих решений, количественной и качественной оценки рисков.

Список литературы

1. Мальсагов И.А. Методика комплексного анализа и оценки устойчивого стратегического развития холдинга // Аудит и финансовый анализ. 2014. № 2. С. 348-356.
2. Налоговые реформы. теория и практика. Майбуров И.А., Иванов Ю.Б., Агарков Г.А., Алексеев И.В., Балацкий Е.В., Барулин С.В., Барулина Е.В., Бобошко Н.М., Брызгалин А.В., Буссе Р., Варналий З.С., Вишневский В.П., Вылкова Е.С., Гончаренко Л.И., Дадашев А.З., Данилов А.Д., Десятнюк О.М., Дмитриева О.Г., Екимова Н.А., Ермакова Е.А. и др. монография для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит»,«Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Под редакцией И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова . Москва, 2010. Сер. Magister.
3. Налоговое администрирование. Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф., Бобошко Н.М., Каратаев А.С., Каратаева Г.Е., Швецов А.В., Миронов А.А., Ханафеев А.Ф., Хузягалиева Э.Х., Челпанова Л.В., Яруткина Н.А. под редакцией О.А. Мироновой, Ф.Ф. Ханафеева. Йошкар-Ола, 2013. Сер. Высшее финансовое образование (3-е издание).
4. Миронова О.А., Мальсагов И.А. Концепция контроля за реализацией стратегических задач и достижением ключевых показателей стратегического развития // Экономические науки. 2013. № 109. С. 32-37.
5. Поздеев В.Л. Астраханцева Е.А., Леухина Т.Л., Лукачанова Е.А. Финансовое оздоровление предприятия: методология учетно - аналитического обеспечения // Казань, 2013.

Горетов Игорь Николаевич,
д-р экон. наук, профессор кафедры
экономики и финансов
Марийского государственного университета
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: burvodstroy@list.ru

Логинов Дмитрий Алексеевич,
д-р экон. наук, профессор кафедры
государственного и муниципального управления и менеджмента
Вятского государственного гуманитарного университета
Россия, г. Киров
E-mail: burvodstroy@list.ru

ИННОВАЦИОННОСТЬ КЛАСТЕРНОГО ПОДХОДА В УПРАВЛЕНИИ РЕГИОНАЛЬНОЙ ЭКОНОМИКОЙ

Статья посвящена использованию кластерного подхода в молочно-товарном производстве. Уделено внимание обеспечению конкурентоспособности производства на уровне, достаточном для успешного конкурирования с импортом продукции, что является задачей современной российской аграрной политики, решение которой необходимо моделировать на стратегическом уровне с использованием всестороннего анализа возникающих отраслевых и межотраслевых рисков.

Ключевые слова: кластерный метод, сельское хозяйство, рыночная инфраструктура, птицеводство, молочно-товарное производство, риски.

Производство продуктов питания занимает одно из ведущих мест в реальном секторе экономики России. Благополучие продовольственной сферы, ее стабильность и защищенность от макроэкономических и глобальных угроз выступает в значительной степени определяющим фактором экономической безопасности нашей страны в целом. События последних лет привели к возникновению целого ряда новых рисков развития молочно-продуктового комплекса, успешное управление которым позволит сохранить экономическую безопасность России.

Меры государственной поддержки молочно-продуктового комплекса должны объединить поддержку производства молока-сырья и молочной промышленности, переориентированы на проектный подход, при котором получатель поддержки должен доказать проведение мероприятий по повышению конкурентоспособности производимой продукции, в том числе по издержкам, а после получения государственной поддержки и проведения запланированных мероприятий - подтвердить достижение плановых показателей. Государство должно адаптировать политику развития молочно-продуктового комплекса под цели обеспечения его максимальной конкурентоспособности в условиях открытого, не защищенного протекционистскими мерами рынка.

Основной программный документ, который определяет целевые показатели развития молочной промышленности, - это Доктрина продовольственной безопасности Российской Федерации. В ней продекларирована необходимость достижения самообеспеченности молочного рынка не менее 90%. В соответствии с «Основными направлениями деятельности Правительства Российской Федерации на период до 2018 года» установлено, что удельный вес молока и молочной продукции российского производства в их общем товарном объеме к 2018 г. должен быть не менее 85%. В 2012 г. этот показатель составил 79,6%.

Риски снижения конкурентоспособности отечественных производителей молока и невыполнения из-за этого показателей по самообеспечению молочными продуктами, определенными Доктриной продовольственной безопасности, растут в связи с одновременным действием трех важнейших факторов, серьезно ме-

няющих ситуацию на глобальном рынке продовольствия и в сфере производства:

1. Создание Таможенного союза Россией, Казахстаном и Белоруссией.

2. Вступление России в ВТО.

3. Отмена квот на производство молока в ЕС к 2015 г.

Основные возникающие в связи с этим последствия для отечественных производителей и рынка молока:

1. Увеличение доли импортной молочной продукции, прежде всего из Белоруссии и стран Европы.

2. Некоторое снижение цен на молоко и молочные продукты на розничном рынке, и существенное - на рынке сырого молока.

3. Рост цен на основные факторы производства.

В Республике Беларусь благодаря значительной государственной поддержке производителей молока достигнуты значительные темпы развития молочной отрасли: в 2012 г. дойное стадо увеличилось на 86 тыс. гол., что обеспечило рост объемов производства молока на 500-600 тыс. т. К 2015 году в республике планируется увеличить производство молока с 6 млн. до 10 млн. т. Поскольку в Белоруссии производство на душу населения превышает медицинские нормы потребления, существует высокий экспортный потенциал, причем сбыт до 80% ориентирован на российский рынок. Доля Республики Беларусь в общем объеме импорта молочной продукции в Россию достигла в 2011 г.: по сухому и концентрированному молоку - 82,9%, по цельному молоку - 87,3% .

Благодаря системе государственной поддержки уровень цен на белорусские сыры, масло, сухое молоко в среднем на 30-40 % ниже себестоимости аналогичных российских продуктов. Крупнейшие в России переработчики молока («Danone-Юнимилк», «Вимм-Билль-Данн») уже начали и планируют наращивать производство в Республике Беларусь высококачественной молочной продукции для ее экспорта в Россию.

В результате создания единого таможенного пространства, в пределах которого не применяются таможенные пошлины и ограничения экономического характера, можно прогнозировать дальнейшее увеличение доли белорусских молочных продуктов в Российской Федерации, прежде всего на северо-западе страны.

Одной из инновационных технологий организации производства до сих пор считается кластеризация. Следует отметить, что конструктивное развитие потенциального кластера требует активного вмешательства органов власти, заинтересованных в повышении эффективности экономики территории. В некоторых случаях эффективное развитие кластера требует незначительных усилий, в других – требует реализации масштабных проектов. Экономическая политика, нацеленная на поддержку кластеров компаний, существенно отличается от политики, нацеленной на поддержку отдельных структурообразующих предприятий. Селективные методы государственной помощи и государственной поддержки уступают место общим мерам по развитию инфраструктуры кластеров.

Кластерные организационные технологии могут быть реализованы в форме проектов и программ с использованием принципов стратегического планирования и проектного подхода.

Органы власти могут оказывать поддержку кластерным проектам:

- с использованием административного ресурса поддержки кластерных инициатив;

- путем интеграции окружных кластерных инициатив в состав мероприятий комплексных программ (финансирование отдельных мероприятий, включаемых в состав окружных проектов кластерного развития).

Единый методологический подход при реализации кластерных проектов должен обеспечить соответствие разрабатываемых проектов основным принципам стратегического планирования с учетом специфики кластерного подхода.

Мировой опыт свидетельствует, что первым шагом при реализации кластерной политики является проведение предварительного (предпроектного) исследования, основной задачей которого является выявление потенциала экономики региона для развития кластеров и определение точек приложения усилий.

Такое исследование проводится, как правило, соответствующей организацией – агентством по маркетингу территории (в российской практике такие функции может выполнять формируемый при участии территориальных органов власти Координационный Совет по кластерному развитию с привлечением компетентных инфраструктурных и иных организаций). Результаты исследования являются обоснованием необходимости развития определенных продуктовых и технологических направлений и разработке и реализации обеспечивающих выбранные направления кластерных проектов.

При определении перспективных направлений для реализации кластерных инициатив требуется сопоставление результатов анализов:

- статистических данных по всей совокупности предприятий региона;
- показателей производственно - хозяйственной деятельности общей совокупности предприятий региона и отдельных сегментов (по данным бухгалтерских балансов);
- экспортно-импортного баланса региона;
- территориального распределения групп предприятий выбранных сегментов (формируется карта распределения предприятий на территории региона);
- продукции наиболее динамично развивающихся отраслей, в том числе: экспортная направленность или импортозамещение, выявление смежных отраслей, участвующих в создании продукции, определение совокупности продуктового направления, технологический уровень продукции (на основании экспертных оценок);
- другие виды анализа (например, для определения потенциальных инновационно - производственных кластеров региона желательно проанализировать обеспеченность наиболее привлекательных продуктовых направлений).

В некоторых случаях при определении приоритетов включаются дополнительные факторы, например, наличие значительной интеллектуальной составляющей в конечном продукте и глубина переработки (задается вектор "от простых бизнес-процессов производства с минимальным уровнем интеллектуальной составляющей – к более сложным бизнес-процессам с повышающимся уровнем интеллектуальной составляющей).

Кластерные проекты, в зависимости от направленности имеют существенные отличия в технологии реализации. Например, если кластер в основе своей деятельности является импортозамещающим, то основной акцент в мероприятиях делается на снижении издержек и усилении работы с субпоставщиками, а если экспортно-ориентированным, то акцент делается на работу с потребителями и развитии рынков сбыта.

В настоящее время региональные кластеры России в большей степени ориентированы на импортозамещение, поэтому основными направлениями их развития являются различные сберегающие технологии и стимулирование интеграционных связей внутри кластеров. С учетом поправок (тенденции развития рынка по каждому выбранному продуктовому направлению и др.) осуществляется окончательный выбор и принимается решение о подготовке и реализации кластерного проекта.

По каждому конкретному кластерному проекту необходима разработка стратегии кластера.

На этой стадии: тщательно анализируются проблемы всех участников кластера и причины их возникновения; анализируются взаимосвязи между предприятиями, участвующими в цепочке создания ценностей по производству продукции; проводится анализ основных факторов, влияющих на развитие кластера.

На основе проведенного анализа выявляются возможности активизации кластера, его расширения, необходимость "расшивки узких мест" и устранения (сглаживания влияния) негативных факторов. Кроме того, на данном этапе необходимо выявить организации, оказывающие влияние на основные аспекты развития кластера и способные обеспечить поддержку проекта и устранение выявленных проблем; обозначить основные методы работы с указанными организациями.

По каждому мероприятию кластерного проекта определяются цели, задачи, ожидаемые результаты, исполнители, механизм реализации, план-график выполнения работ, необходимые ресурсы и их источники, контроль и формы отчетности.

Мероприятия кластерного проекта могут иметь различные источники финансирования, в том числе:

- собственные средства предпринимателей, аккумулируемые для решения общих задач;
- бюджетные средства Субъекта Федерации;
- средства Федерального Бюджета (в случае значимости мероприятий кластерного проекта и возможности их интеграции в Федеральные целевые программы)
- иные источники (гранты и др.).

Мероприятия кластерного проекта должны носить практический характер и быть понятными для всех участников проекта – организаций инфраструктуры и предприятий, входящих в кластер. Все мероприятия кластерного проекта должны быть направлены на удовлетворение выявленных агрегированных потребностей лидеров формируемого кластера (предприятия-ядра) и реализуются при их участии.

На основании кластерного анализа уточняется выбор направлений для реализации кластерных проектов, по каждому направлению – система социально-экономических целей и практических мероприятий проекта, ожидае-

мые результаты и индикаторы эффективности. Формируется план-график работ по формированию (активизации) кластера. Определяются основные мероприятия, их исполнители, смета расходов и источники финансирования.

Заметим, что в концепции М.Портера делается основной акцент только на качественный анализ предпосылок формирования кластеров. Между тем, для выявления потенциала кластеризации региона следует провести анализ конкурентной устойчивости предприятий региона, под которой понимается укорененность хозяйствующих субъектов в среде, их способность поддерживать в долгосрочном периоде собственную индивидуальную конкурентоспособность при использовании возможностей внешней среды. Анализ конкурентной устойчивости предлагает выполнение работ в три этапа: количественный анализ конкурентной устойчивости, то есть определение рыночной позиции отраслей региона; качественный анализ наличия и состава ресурсной базы, необходимой для обеспечения конкурентоспособности предприятий региона в определенных областях, т.е. условий конкурентной устойчивости и выявление тех конкретных секторов экономики, в которых возможно достижение конкурентных преимуществ предприятий региона, т.е. анализ кластеров.

При этом для количественной оценки конкурентной устойчивости конкретной отрасли используются такие показатели, как: коэффициент локализации выбранного вида производства на территории региона, коэффициент душевого производства и коэффициент специализации региона на данной отрасли.

Отраслями рыночной специализации (либо отраслями, в которых существуют кластеры) выступают отрасли, по которым расчетные показатели больше или равны единице, ранжирование отраслей по этим показателям определит приоритетность анализа отраслей на следующем этапе.

Второй этап – качественный анализ наличия и состава ресурсной базы, необходимой для обеспечения конкурентоспособности предприятий региона в определенных областях – направлен на определение условий конкурентной устойчивости отраслей. Его результаты формируются на основе оценки комплекса условий (факторы производства, спрос на внутреннем рынке и наличие конкурентоспособных отраслей-поставщиков или других сопутствующих отраслей в данном регионе), которые составляют основу конкурентной устойчивости отраслей региона.

Полученные оценки позволяют сформировать некоторое количество отраслей, которые в результате укрупненной группировки объединяются в три блока:

1) отрасли с высоким потенциалом существования кластера, нуждающиеся в информационной поддержке и минимальном управляющем воздействии;

2) отрасли, в которых возможно создание кластеров при целенаправленных длительных управляющих воздействиях;

3) отрасли, в которых создание кластеров требует значительных издержек, несопоставимых с ожидаемым эффектом.

Проведение следующего этапа анализа целесообразно для первых двух групп отраслей.

Анализ кластеров – третий этап, результатом которого является определение характера управляющих воздействий на конкурентоспособность региона, – может проводиться в различных направлениях: институциональная организация кластеров, внутренняя мотивация инициирования и поддержания кластеров, определение конкурентоспособности участников кластера, оценка стратегического потенциала кластеров. Например, птицеводческие кластеры большинства регионов России можно отнести к третьей группе, так как темпы отраслевого роста в птицеводстве значительно превышают темпы роста других видов животноводства, что обуславливает постоянное увеличение доли в ВРП.

Таким образом, на основе анализа вышеперечисленных методов идентификации потенциальных кластеров их можно подразделить на три группы подходов, использующих: качественную оценку; количественную оценку; совмещение количественной и качественной оценок.

Наиболее перспективным подходом идентификации потенциальных кластеров является подход, в котором используется как количественная, так и качественная оценки, поскольку он наиболее комплексный. Более того, количественный анализ должен предшествовать качественному анализу.

Совокупность всех кластеров региона можно разделить на инновационные и традиционные кластеры в соответствии с их организационными особенностями. Конечным результатом деятельности инновационных кластеров являются принципиально новые технологии и продукция. Ядром инновационного кластера являются крупные научно-исследовательские учреждения, вокруг которых концентрируются поставщики оборудования и материалов, а так-

же предприятия, производящие инновационную продукцию с использованием новых технологий, производимых ядром кластера. Тем самым в инновационном кластере осуществляется весь процесс от идей до производства и реализации потребителю инновационной продукции.

Конечным результатом традиционного кластера является выпуск уже известной или усовершенствованной и пользующейся спросом продукции. Ядром традиционного кластера является, как правило, крупное промышленное предприятие по производству конкурентоспособной продукции, вокруг которого концентрируются поставщики оборудования и сырья, научные и образовательные учреждения и др.

Можно предложить следующий алгоритм идентификации потенциальных кластеров в регионе:

1 этап. Выявление перспективных видов продуктов питания на основе анализа их доли в мировом, общероссийском, региональном производствах.

2 этап. Средне- и долгосрочное прогнозирование динамики цен и объемов производства продукции.

3 этап. Анализ показателей финансовой устойчивости и эффективности функционирования предприятий.

4 этап. Анализ обеспеченности отобранного круга предприятий, выпускающих перспективную продукцию, сырьем, финансовыми ресурсами, производственными мощностями и др.

5 этап. Анализ обеспеченности потенциальных кластеров инфраструктурой, в том числе логистической и энергетической.

6 этап. Выявление уровня взаимодействия потенциальных участников кластера на основе анкетного опроса руководителей перспективных предприятий.

На каждом из этапов производится отсев видов продукции и предприятий региона. В конечном итоге идентифицируется кластеры регионального и местного уровней с разграничением их на традиционные и инновационные кластеры.

Такой подход может служить методологической основой организации любой агропромышленной отрасли, производящей продукты питания.

Список литературы

1. Логинов Д. А., Огородова Ю. А. Нарастающие риски молочно-продуктового комплекса как угроза экономической безопасности России. Экономика и управление: проблемы, решения. 2014. № 8 (32). С. 116-119.
2. Горетов И.Н. Теоретические аспекты управления финансами в кластерах региональной экономики. Инновационное развитие экономики. 2013. № 4-5 (16). С. 136-141.
3. Горетов И.Н. Эффективность развития и управления региональными птицеводческими кластерами. Инновационное развитие экономики. 2012. № 6 (12). С. 13-20.
4. Швецов А.В. Формирование устойчивой бюджетно-налоговой политики регионов: теория и методология монография / А. В. Швецов. Йошкар-Ола, 2011.
5. Рыжаков Е.Д. Финансовое обеспечение концепции кластерной стратегии развития экономики региона: теория и методология // Рыжаков. Йошкар-Ола, 2007.
6. Рыжаков Е.Д. Финансовое обеспечение концепции кластерной стратегии развития экономики региона // Финансовый бизнес. 2009. № 1 (138). С. 67-68.
7. Рыжаков Е.Д. Финансовое обеспечение концепции кластерной стратегии развития экономики региона: теория и методология // автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук / Академия управления "ТИСБИ". Казань, 2008

Горетов Игорь Николаевич,
д-р экон. наук, профессор кафедры экономики и финансов
Марийского государственного университета
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: burvodstroy@list.ru

ФИНАНСОВАЯ ПОЛИТИКА В УСЛОВИЯХ РЕАЛИЗАЦИИ КЛАСТЕРНОГО ПОДХОДА

Рассмотрена роль финансовой политики, реализуемой в условиях кластерного подхода к организации отраслевых комплексов в регионах. Институциональный подход, примененный к кластерной стратегии, направлен на формирование и поддержание института конкурентной среды. Подчеркнуты проблемы, препятствующие эффективному применению кластерных технологий, и построена институциональная модель финансирования программ развития региональных кластеров.

Ключевые слова: финансовая политика, кластерная стратегия, институциональная модель, управление рисками.

Финансовая политика является важной составляющей частью общей экономической политики государства. Она реализуется через систему мер правительства, направленных на рациональное применение финансовых ресурсов государства. Финансовая политика тесно связана с регулированием доходов и расходов, формированием и реализацией государственного бюджета в регулировании налогов и налогообложения, в управлении денежным обращением. Кроме того, финансовая политика выражается в своем влиянии на курс национальной политики.

Традиционный подход к пониманию организации финансовой политики, отражаемый в современной экономической литературе, основывается у большинства авторов на использовании принципов самоокупаемости, самофинансирования (хозяйственной самостоятельности), материальной ответственности, заинтересованности в результатах деятельности хозяйствующих субъектов, осуществлении контроля за деятельностью предприятий и бизнес-процессов в производстве продукции.

Реализацию всех перечисленных принципов принято рассматривать в рамках краткосрочной и долгосрочной (стратегической) финансовой политики отраслей экономики. Кроме того, реализация принципов необходима в рамках крупных региональных и межрегиональных кластеров, имеющих определенную отраслевую направленность. Кластерная политика – явление малоизученное и в каждом конкретном случае создания кластера требует научного обоснования и научных подходов.

Институциональный подход к кластерной стратегии развития объясняет возникающие противоречия между кластерной политикой и эффективностью финансового механизма регионов. Для объяснения этой позиции обратимся к характеристике основных институтов, обеспечивающих применение кластерных инструментов.

Главная идея кластерных технологий заключается в создании и поддержании института конкурентной среды. Сочетание конкуренции и кооперации на географически ограниченной специализированной территории – основные признаки кластера, которые зачастую не учитываются российскими разработчиками программ пространственного развития в силу российской ментальности, тяготеющей к созданию вертикальных образований. Именно это ведет к неустойчивости российских экономических систем к внешним вызовам, их стагнации, ввиду отсутствия внутреннего импульса развития, стимулов у основных игроков территории к поддержанию status quo, и устойчивого функционирования механизма адаптации к изменению макроэкономических параметров и внешней институциональной среды.

Необходимы детальные исследования практики применения кластерных технологий в Российской Федерации (с учетом запаздывающих структурных изменений и менталитета сообществ) как механизмов стимулирования локальных точек роста, привлечения регионами финансовых, интеллектуальных и производственных ресурсов для достижения устойчивого и адаптивного синергетического эффекта, который и является задачей кластерных технологий.

Зарубежный опыт свидетельствует о том, что государственные и территориальные программы поддержки кластерных инициатив могут быть весьма эффективны и приводят к положительным результатам, значимым не только для экономики отдельных предприятий и регионов, но и для экономики государства в целом. Этот опыт, после необходимой адаптации, должен получить широкое применение для повышения конкурентоспособности российской экономики. В то же время, несмотря на очевидную перспективность, кластерный подход на территории РФ получил недостаточное распространение как по масштабу распространения, так и по практическим результатам.

К числу основных проблем, препятствующих масштабному и эффективному применению кластерных технологий в России, можно отнести:

- недостаток информированности представителей органов исполнительной власти и бизнеса в вопросах применения кластерного подхода;
- отсутствие государственной политики, обеспечивающей системный подход и организацию взаимодействия различных уровней исполнительной власти при реализации кластерных проектов, и как следствие – отсутствие организационной и финансовой поддержки кластерных инициатив;
- отсутствие эффективной методологической базы, обеспечивающей применение кластерных организационных технологий;
- недостаток подготовленных специалистов по вопросам применения кластерных организационных технологий;
- недостаточный уровень развития субконтрактации и аутсорсинга.

Практические наработки и опыт региональных органов исполнительной власти, территориальных торгово-промышленных палат, организаций инфраструктуры поддержки малого предпринимательства (маркетинговых центров, центров субконтрактации и др.), могут стать практической основой кластерных проектов [2]. Реализация кластерного подхода требует государственной поддержки на различных уровнях, в зависимости от значимости каждого конкретного кластерного проекта.

Учитывая сложившуюся в Российской Федерации модель управления, именно органы исполнительной власти Субъектов Федерации должны стать основными инициаторами кластерных проектов. Наиболее значимые кластерные проекты в настоящее время могут получить организационную и финансовую поддержку со стороны федеральных органов власти путем интеграции мероприятий с действующими федеральными целевыми программами.

В то же время, наибольший эффект для перехода к кластерной модели развития должно дать применение централизованного подхода, при котором значимые кластерные проекты Субъектов Федерации получат поддержку федерального центра в рамках единой программы на условиях долевого софинансирования, значимые кластерные проекты получат подобную поддержку в рамках соответствующих федеральных и региональных программ (рис.1).

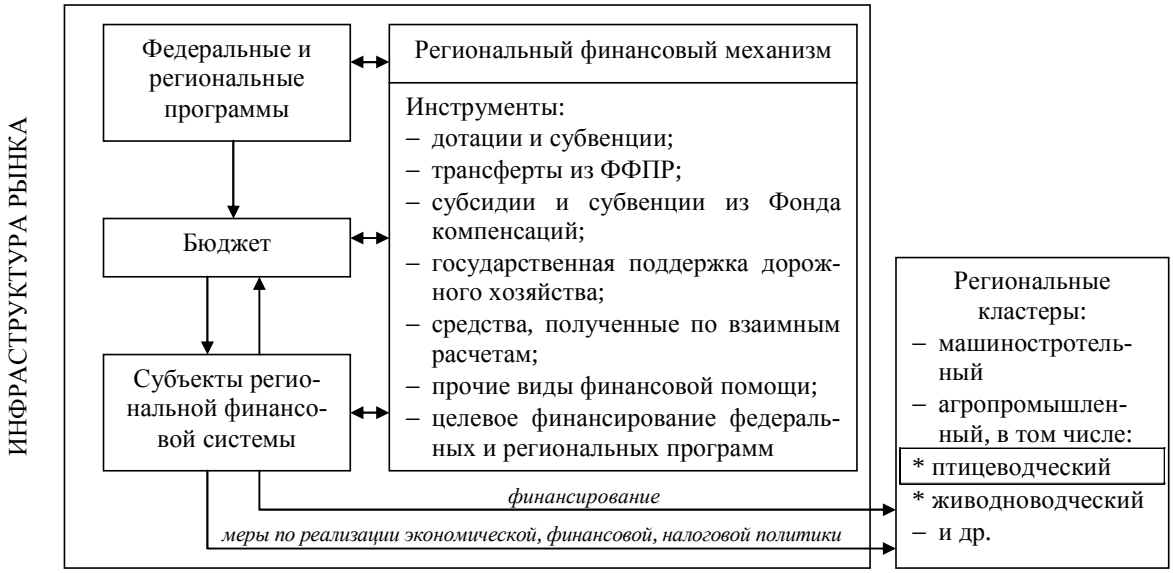

Рис. 1. Институциональная модель финансирования программ развития региональных кластеров

Централизованная политика государственной поддержки кластерных инициатив должна быть обеспечена методологической базой, учитывающей принципы стратегического планирования, программно – целевой подход, принятые в РФ принципы отношений между бюджетами разных уровней, нормативно – правовую базу и обеспечивающей:

- отбор перспективных направлений для реализации кластерных проектов;
- разработку комплекса мероприятий с учетом территориальной и отраслевой специфики;
- достижение понятных и оцениваемых результатов;
- участие в реализации и финансировании мероприятий в составе кластерных проектов различных категорий участников – органов власти, предпринимателей и др.

Необходимые направления в составе кластерных инициатив:

- устранение законодательных, административных и прочих барьеров для конкуренции, построение системы интерактивного обмена информацией между предпринимательским сообществом и органами власти на всех уровнях (через общественно-экспертные советы по малому предпринимательству, общественные организации и союзы предпринимателей и др.);
- содействие взаимодействию и самоорганизации разрозненных хозяйствующих субъектов через создание локальных организаций по сотрудничеству, ассоциаций и др., а также реализацию совместных мероприятий, направленных на повышение совместной конкурентоспособности;
- повышение компетентности и требовательности органов власти, осуществляющих государственные закупки, в вопросах технологического уровня и обеспеченности закупаемой продукции связанными услугами (обучение пользователей, комплексность поставки и др.);
- поддержка малых предприятий – участников формируемых кластеров в вопросах повышения информированности о потребностях государственных заказчиков, подготовленности в вопросах участия в конкурсных торгах по размещению государственного заказа;
- привлечение инвестиций в поддерживающий бизнес в границах особых экономических зон и кластеров, поощрение усилий по привлечению смежных поставщиков, реализация территориальных программ развития производственной кооперации/субконтрактации, технике – технологической модернизации и перевооружения, создания гибко специализированных сетей субконтрактных малых предприятий и инженерно – технологических центров общего использования;
- содействие малым предприятиям в вопросах внедрения и сертификации систем менеджмента в соответствии с международными стандартами, независимого тестирования и сертификации продукции;
- запуск специализированных программ подготовки и переобучения, вовлечение к участию в кластерных инициативах местных вузов, НИИ, КБ, научных парков, организация трансфера технологий, НИР и ОКР в интересах инновационных и научно – производственных предприятий;
- вовлечение молодежи в инновационное предпринимательство, реализация информационно – просветительских мероприятий, обеспечивающих популяризацию предпринимательства в молодежной среде; реализация организационных мероприятий, обеспечивающих упрощение входа на рынок начинающих предпринимателей из числа молодежи;
- проведение маркетинговой политики и презентация кластеров на внешних рынках.

Адаптация кластерного подхода для российских регионов требует в первую очередь достаточной теоретической и методологической базы для исследования потенциальных возможностей регионального кластерного развития. Рассмотрим их на примере птицеводческого кластера, выделяемого в составе разных регионов страны. Такие кластеры также нуждаются в целенаправленной финансовой политике на краткосрочный и долгосрочный периоды. Планирование развития региональных кластеров должно отвечать стратегическим целям и миссии птицеводческих предприятий и комплексов.

Любые стратегические планы начинаются с утверждения основных целей бизнеса – увеличению объемов, доли продаж на мировом рынке готовых к употреблению продуктов птицеводческой отрасли, максимальному увеличению долгосрочных потоков денежных средств и созданию экономической добавленной стоимости, и увеличению экономической прибыли.

Текущая финансовая политика на предприятиях птицеводческого кластера сводится традиционно к процессу финансового планирования, который в условиях посткризисного периода нуждается в уточнении. На наш взгляд, в этом процессе следует выделять следующие основные этапы:

1 этап. Расчет показателей и составление документов финансовой отчетности. Использование полученных данных для анализа влияния конкретных планов по развитию бизнеса на предполагаемые прибыли и финансовые показатели. Прогнозы могут использоваться для контроля операций, бизнес-процессов предприятия после того, как план окончательно оформлен и принят к работе. Выявление отклонений от плана, особенно если оно осуществляется в оперативном порядке, является существенным стимулом повышения эффективности системы внутреннего контроля.

2 этап. Определение средств, необходимых для поддержки плановых заданий на периоды 3 и 5 лет. Этот этап включает определение объемов ресурсов на приобретение зданий, оборудования, материально-производственных запасов и дебиторской задолженности, а также на программы по исследованию и разработке рекламных продуктов и проведению рекламных кампаний.

3 этап. Прогнозирование ресурсов, создаваемых внутри птицеводческих кластеров, а также средств, получаемых из внешних источников. Любые условия, ограничивающие возможности осуществления производственных программ, должны включаться в план. К таким ограничениям в финансовом планировании обычно относят: целевые показатели левериджа, ликвидности и покрытия платежей.

4 этап. Создание и поддержание системы управления (менеджмента), отвечающей за распределение и использование ресурсов в рамках птицеводческого кластера и внутри каждого птицеводческого предприятия. В сущности это означает создание системы гарантий успешного выполнения плана.

5 этап. Разработка процедур для корректировки основных плановых заданий при условии, что экономические прогнозы, на которых эти задания были основаны, не сбываются. Этот этап называют в науке "цикл обратной связи", который стимулирует изменения финансовых планов.

6 этап. Создание поощрительной системы менеджеров и условий их вознаграждения, основанных на эффективности работы птицеводческих предприятий. Важно, чтобы руководство поощряло менеджеров и сотрудников за деятельность, обеспечивающую максимальный рост стоимости бизнеса.

На практике, даже при хорошо организованной системе финансового менеджмента, присутствуют всегда определенные недостатки процесса финансового планирования, к которым можно отнести:

- слишком замедленный цикл планирования. Жизненный цикл многих продуктов птицеводства заканчивается раньше, чем устаревают финансовые планы, составленные даже на один год. Это рождает проблемы при реализации продуктов, снижает точность прогнозирования ценовой политики и прибыли;

- процесс требует значительных усилий со стороны менеджеров. Планированием и аналитической работой занимаются в среднем по 3-5 человек на каждом предприятии, которые тратят на планирование и расчет показателей по 3-4 месяца на каждый календарный год. Кроме того, большое количество времени уходит на подготовку и сдачу отчетности о выполнении плана.

Учитывая важность процесса финансового планирования, птицеводческие кластеры должны, по нашему мнению, в большей степени выделять в качестве приоритетных мероприятия по созданию и развитию информационных технологий. В мировой практике известно достаточно серьезно проработанное программное обеспечение, используемое для различного рода финансовых расчетов: прогноза продаж, анализа показателей прогноза баланса и отчета о прибылях и убытках и другие.

Важным элементом современной финансовой политики является проблема соотношения риска и доходности. Это соотношение на практике ставит задачи по управлению всеми видами риска, сопутствующими производственному процессу, управлению производством птицеводческой продукции, по устранению последствий наступивших событий риска (непроизводительных потерь, убытков, недостач и др.).

В современной экономической литературе не случайно подчеркивается значимость семи важнейших концепций [1, с. 927-929], к которым относятся:

- концепция чистой приведенной стоимости;
- модель оценки долгосрочных активов;
- концепция эффективных рынков капитала;
- принцип слагаемости стоимостей и закон сохранения стоимости;
- концепция структуры капитала;
- концепция опционов;
- концепция агентских отношений.

Что касается рисков, то более значимой в этом плане, является концепция агентских отношений. Именно она позволяет определить области управленческой деятельности, где финансовые менеджеры действительно управляют рисками. Например:

1 – птицеводческое предприятие расширяет производство. Финансовый менеджер уменьшает издержки финансовых трудностей деятельностью, которая направлена на изменение продуктового ассортимента, либо на частичный выход из бизнеса;

2 – снижение уровня долгов предприятия. Финансовый менеджер осуществляет деятельность, направленную на распространение операционных рисков на более широкую базу собственного капитала;

3 – страхование от разнообразных специфических рисков;

4 – использование фьючерсов и других производных инструментов от защиты неблагоприятного колебания цен на сезонные продукты продовольствия.

Перечисленные действия снижают риск, но в практике хозяйственной деятельности каждого птицеводческого предприятия - участника кластера эти риски могут нейтрализоваться либо, наоборот, приумножаться в результате действий менеджеров взаимодействующих между собой предприятий кластера. Поэтому для кластера в целом необходима единая финансовая политика, включающая отдельную область – управление рисками, что также требует глубоких исследований.

Список литературы

1. Брейли Ричард, Майерс Стюарт Принципы корпоративных финансов / Пер. с англ. Н.Барышниковой. – М.: ЗАО "Олимп-Бизнес", 2004. – 1008 с.: ил.
2. Мельман И.В. Сетевые черты кластерной организации производства / Мельман И.В. // Современные аспекты экономики. 2005. – № 19(86). – С. 101-110.
3. Рыжаков Е.Д. Роль кластеров в социально-экономическом развитии региона // Вестник Чувашского университета. 2007. № 3. С. 476-480.
4. Рыжаков Е.Д. Финансовое обеспечение концепции кластерной стратегии развития экономики региона: теория и методология // автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук / Академия управления "ТИСБИ". Казань, 2008.
5. Царегородцев Е.И. Применение кластерной стратегии в развитии регионального АПК // Дискуссия. 2013. № 10 (40). С. 95-98.
6. Короткова А.В. Современные проблемы и перспективы социально-экономического развития предприятий, отраслей, регионов // Йошкар-Ола, 2014.
7. Короткова А.В. Инструменты контроля и их роль в экономической безопасности бизнеса // Инновационное развитие экономики. 2014. № 2 (19). С. 52-58.

Логинов Дмитрий Алексеевич,
д-р экон. наук, профессор кафедры
государственного и муниципального управления и менеджмента
Вятского государственного гуманитарного университета
Россия, г. Киров
E-mail: vshu@vshu.kirov.ru

ИННОВАЦИОННОЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ И РАЗВИТИЕ МЕХАНИЗМОВ ЕГО ФИНАНСИРОВАНИЯ

Привлечение финансовых ресурсов в инновационное развитие отраслей экономики и региональные кластеры является весьма актуальной задачей в современных условиях, для реализации которой необходим современный инструментарий. В статье рассмотрены проблемы и возможности применения венчурного финансирования в инновационное развитие организаций малого бизнеса, целью которого является обеспечение продукцией сферы услуг и населения.

Ключевые слова: инновационный процесс, инновационная деятельность, венчурный капитал, инновационно-венчурное взаимодействие, региональные кластеры, малый бизнес.

Стремление повысить инновационную активность регионов России и отдельных хозяйствующих субъектов тесно связано с поиском источников и совершенствованием механизмов финансирования инновационной деятельности и отдельных инновационных проектов. В региональных кластерах, основой инновационного развития которых считается сочетание комплексных форм инвестиций, наряду с региональными государственными программами, инвестиционными проектами, средствами потенциальных инвесторов, заинтересованных в развитии конкретных сфер производства на базе кластерного инновационного взаимодействия, все чаще используются такие формы инвестиций как венчурный капитал.

Применение венчурного капитала, как капитала, обеспеченного профессионалами, оказывающими поддержку в области управления производством молодым компаниям с большим потенциалом конкурентоспособности, имеет достаточно солидную историю. Причем многие экономисты считают, что венчурный капитал должен выступать источником финансирования компаний на ранних стадиях. По мнению американского экономиста Дж. Нихтерлейна, венчурный капитал не должен использоваться на сделке по приобретению контрольного пакета акций компаний, ее диверсификации. Европейские подходы к определению венчурного капитала являются более широкими, многие авторы стремятся включить в его состав разные виды акционерных инвестиций, используемых на всех этапах развития малых и средних компаний. Главным условием является применение высоких технологий.

В России венчурный капитал определяют уже, считая его источником финансирования "венчурный капитал – источник средств для прямого инвестирования в частные предприятия, акции которых не котируются и не продаются на биржах в обмен на долю в их акционерном капитале" [1, с. 190-191].

Европейское толкование венчурного капитала в сложившихся геополитических условиях и влиянии санкций на российскую экономику, является более приемлемым, по нашему мнению, поскольку снижает риски вложения капитала только на ранних стадиях организации бизнеса. Позволяет при продолжающемся финансировании деятельности отслеживать эффективность его использования и результативность деятельности предприятий. То есть, венчурное финансирование инновационной деятельности и инновационного взаимодействия хозяйствующих субъектов, в том числе являющихся участниками какого-либо регионального кластера, следует рассматривать системно, в тесной взаимосвязи с созданием и развитием объектов, реализующих венчурное финансирование. При таком подходе к финансированию возникает новая форма инновационно-венчурных отношений, под которыми следует понимать инновационное взаимодействие хозяйствующих субъектов – участников регионального кластера, реализующих на основе об-

щих целей развития венчурный капитал на всех этапах развития: ранних, на этапе инновационного расширения бизнеса, а также в процессе его диверсификации и возможной реструктуризации. Венчурный капитал при этом может выступать в финансово-кредитной форме обеспечения инновационного взаимодействия субъектов.

Принято считать, что инновационные процессы зарождаются на основе развитии фундаментальных наук, реализуются и активизируются в производственной деятельности предприятий и трансформируются на конечных стадиях жизненного цикла инновационного продукта в фазе его утилизации. Стандартные алгоритмы инвестиционного процесса для малых предприятий, использующих венчурный капитал, претерпевают определенные трансформации. Фундаментальные научные исследования, например, по производству новых и оригинальных продуктов питания в результате переработки сельскохозяйственного сырья чаще всего заменены экспериментальными исследовательскими работами, сопровождающимися анализом качества и сертификацией продукции. Если малые предприятия являются участниками региональных и агропромышленных кластеров, то к инновационно-финансовым отношениям могут быть приближены другие участники: бизнес-инкубаторы, агентства по развитию предпринимательства, региональные венчурные фонды, вузы, технопарки. Часть объектов институциональной структуры кластера при использовании венчурного финансирования становится его объектами, нуждающимися в таком финансировании, другая часть – субъектами, осуществляющими венчурное финансирование или являющиеся потенциальными венчурными инвесторами.

Следует отметить, что в экономической литературе традиционно подчеркивается значимость принципов венчурного финансирования:

- рыночная мобильность и адаптивность;
- возможность локализации и диверсификации венчурного портфеля;
- дифференцированность и интегрированность финансирования.

Наиболее крупные объемы финансирования в мировой практике возникают на начальных этапах инновационного взаимодействия. Большой проблемой для малых инновационных предприятий, как правило, является платежеспособность. При любой форме инновационных взаимодействий и на основе венчурного финансирования ключевым вопросом является достижение запланированной нормы прибыли от реализации инновационного продукта, позволяющего дать реальную оценку эффективности использования данного источника финансирования.

Сдерживание привлечения и использования венчурного капитала в России объясняется чаще всего тем, что инновационные проекты и программы представляют собой высокозатратные и высокорисковые объекты финансирования. Поэтому представляется более эффективным подход смешенного финансирования инновационного взаимодействия хозяйствующих субъектов в региональных кластерах. Источниками финансирования на начальных стадиях инновационного развития предприятий кроме венчурного капитала могут быть: гранты, свободный капитал у собственников. На стадии активной реализации инвестиционного проекта могут быть подключены большие объемы корпоративного и частного венчурного капитала. На стадии реструктуризации (слияние, поглощение, выкуп в связи с выходом на новые рынки) возможно вливание прямых частных инвестиций. В условиях, когда малый бизнес имеет низкий интерес к фундаментальным исследованиям, от которых не ждет очевидных коммерческих преимуществ и прибылей, наибольшую добавочную стоимость он стремится получить от инноваций, которые позволяют осваивать новые рынки.

Поэтому более традиционный подход к формированию инновационного пакета субъектов в условиях инновационно-венчурных отношений включает в себя смешанные по соотношению "риск-доход" инновационные и инвестиционные проекты. Это обеспечивает хозяйственную диверсификацию и необходимую результативность финансовых показателей с учетом степени риска по инновационному пакету в целом. Это означает, что при вложении капитала в инновационные проекты заранее прогнозируется возможность потери средств при высоких рисках. Если риск предотвращен, то есть вероятность получения высокой нормы прибыли. В российских условиях финансирование инновационной деятельности за счет венчурного капитала в малый бизнес не рассматривается как долгосрочное, что также увеличивает риски вложений. В случае, когда финансирование осуществляется в форме долевого участия (взноса) в уставный капитал, то есть риск изменения статуса малого предприятия, потери собственного контрольного пакета, что, как правило, не устраивает российских предпринимателей. При достигнутом соглашении по определению долей вклада в уставный капитал с вен-

чурными инвесторами, собственники бизнеса оговаривают соответствующие получения будущих прибылей и размеры дивидендов от реализации инновационных продуктов. Вышеприведенные характеристики подчеркивают все еще существующие отличия российской практики вложения венчурного капитала от зарубежных. В развитых странах существенный объем венчурных инвестиций осуществляется на базе крупных компаний, в основном промышленных, с развитым технологическим, интеллектуальным и финансово-кредитным обеспечением. Это позволяет в полной мере реализовать инновационные возможности бизнеса, расширить рынки сбыта новой продукции. В России венчурное финансирование на ранних стадиях развития инновационного взаимодействия оценивается примерно в 20%, остальные 80% вложений венчурного капитала осуществляются на стадии развития, либо на стадии реструктуризации бизнеса. Целью финансирования все еще остается необходимость пополнения оборотных средств (принципиальные отличия вложения венчурного капитала в США заключено в его цели – финансировать технологические инновации).

Если говорить о сфере распространения применения венчурного финансирования инновационной деятельности в России, то преобладающим здесь является потребительский рынок, сфера телекоммуникационных технологий и финансовая. Можно отметить, что создание крупных инновационных центров, таких как, например, Сколково, их направленность на развитие инноваций в приоритетные отрасли экономики и биомедицинские, энергоэффективные, информационные и компьютерные, космические, телекоммуникационные и ядерные технологии, в какой-то степени отвлекает венчурный капитал от потребительской сферы, удовлетворение потребностей которых осуществляется за счет развития малого и среднего бизнеса. Крупные кластерные технологии, в сочетании с фундаментальными научными исследованиями порождает спрос в этих кластерах на финансирование инноваций за счет венчурного капитала и в то же время отвлекает этот спрос от малых инновационных предприятий, самостоятельно осуществляющих свою деятельность в сфере услуг.

Поэтому региональная инновационная политика должна быть скорректирована, по нашему мнению, на организацию финансовой поддержки малого и среднего бизнеса, в том числе включенного в состав региональных кластеров, за счет создания и регулирования деятельности региональными венчурными фондами инвестиций в малые предприятия, либо венчурными фондами, созданными для развития регионального кластера, средства которого в плановом порядке должны быть распределены, в первую очередь, для финансирования инновационных проектов, реализуемых малыми предприятиями – частниками кластера.

Такой подход позволит интенсивнее развивать сферу услуг, заполнять продуктами отечественного производства рыночные ниши, в первую очередь, для населения, что в условиях проводимой политики импортозамещения является крайне важным.

Список литературы

1. Вагизова В.И. Финансово-кредитное обеспечение инновационного взаимодействия хозяйствующих субъектов: теория, методология и практика. Казань: Казан. гос. ун-т, 2009. – 416 с.
2. Суворова А.П., Суворова О.В. Стратегическое управление структурой источников финансирования хозяйствующего субъекта // Вестник Поволжского государственного технологического университета. Серия: Экономика и управление. 2011. № 2. С. 81-92.
3. Суворова А.П., Репина О.М. Методологические основы анализа и оценки инновационного потенциала предприятия // Региональная экономика: теория и практика. 2010. № 3. С. 2-9.

Давыдова Мария Владимировна,
магистрант
Поволжского государственного технологического университета
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: Maria070788@mail.ru

РОЛЬ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ: РАЗВИТИЕ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

В статье рассмотрена значимость налогового контроля в системе налогового администрирования, выделены проблемы налогового контроля на современном этапе и предложены пути их разрешения.

Ключевые слова: налоговое администрирование, объекты налогового контроля, субъекты налогового контроля, налоговый контроль.

На современном этапе развития экономики одной из важных задач повышения эффективности функционирования налоговой системы России является совершенствование и развитие функций налогового администрирования, ориентированного не только на формирование доходной части бюджетов всех уровней РФ за счет повышения уровня собираемости налогов и сборов, но и на уменьшение как затрат налогоплательщиков в контексте организации предельно благоприятных условий при исполнении ими налоговых обязательств, так и расходов на реализацию функции налогового контроля со стороны государства.

Сбалансированность и обоснованность системы налогов и сборов имеет большое значение в любом государстве, поскольку ни одно государство не может существовать без экономической основы, регулируемой законодательством, значительную часть которой составляет налоговая система и, следовательно, система налогов и сборов. Особенность налоговой системы Российской Федерации состоит в том, что законодательство, регулирующее эту область жизни общества, еще не обрело необходимой стабильности, поскольку не достигло сбалансированности, четкости и обоснованности, способной удовлетворить все нужды современного российского общества.

Государственное управление налоговыми отношениями осуществляется в рамках системы налогового администрирования, включающей в себя налоговое планирование, налоговое регулирование, учет, анализ и налоговый контроль. При этом налоговый контроль составляет центральное звено в системе налогового администрирования, поскольку направлен на решение как фискальных, так и регулирующих задач, выступает в качестве ее наиболее активной, мобильной и результативной подсистемы.

Само слово "контроль" имеет латинские корни. И это не случайно. Организация эффективного налогового контроля входила в число важнейших задач, которые решал римский император Август Октавиан. Для ее выполнения во всех провинциях Древнего Рима им были созданы финансовые учреждения, в компетенцию которых, помимо контроля над сроками поступления налогов, входили оценка и определение налоговых взносов общин [9].

Одной из важнейших проблем системы налогового администрирования является проблема направленности налоговых органов на собираемость налогов. В иностранных государствах для осуществления налогового контроля создаются специализированные налоговые управления (отделы, дирекции и др.). В одних случаях эти ведомства обособлены от Министерства финансов (Япония, Швеция), в других - являются его структурными подразделениями (Италия, США, Великобритания). Вышеперечисленные организации нацелены на постоянный, всесторонний и эффективный контроль за взиманием платежей в бюджет и не связаны с осуществлением неналоговых обязанностей, таких, как планирование и выполнение функций фискальных агентов, отвечающих за доходы государства.

Необходимо обратить внимание на то, что само понимание «налоговый контроль» в науке налогового права в настоящее время не обрело своей окончательной редакции.

В более ранней литературе налоговый контроль рассматривается в широком и узком аспектах.

В широком аспекте налоговый контроль – это совокупность мер государственного регулирования, обеспечивающих в целях осуществления эффективной государственной финансовой политики экономическую безопасность государства и соблюдение государственных и муниципальных фискальных интересов.

В узком аспекте налоговый контроль - это контроль государства в лице компетентных органов за законностью и целесообразностью действий в процессе введения, уплаты или взимания налогов и сборов [4].

Так, у Е.В. Поролло имеется две точки зрения на налоговой контроль: «Сущность налогового контроля можно рассматривать с двух позиций: во-первых, как функцию или элемент государственного управления экономикой, во-вторых, как особую деятельность по исполнению налогового законодательства… Эти стороны налогового контроля находятся в неразрывном единстве, что позволяет представить налоговый контроль в виде классической кибернетической системы, сочетающей в себе разнообразие статических элементов и их динамическое взаимодействие, непрерывное развитие и совершенствование» [8].

Майбуров И.А. под налоговым контролем понимает разновидность государственного финансового контроля, реализуемого в налоговой сфере. Руководство самим процессом контроля становится возможным посредством реализации системы мероприятий и процедур, действий, способов и методик контрольного, проверочного и аналитического характера. [6]

Гончаренко Л.И. считает, что налоговый контроль представляет собой деятельность государственных органов по обеспечению полноты и своевременности выполнения налоговых обязательств налогоплательщиками и налоговыми агентами путем осуществления законодательно регламентируемого комплекса мероприятий. [3].

Определение, данное Налоговым кодексом Российской Федерации (далее - НК РФ) содержит иное понятие налогового контроля. Согласно ст. 82 НК РФ, налоговый контроль это деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

В научной литературе ведутся дискуссии о взаимосвязи понятий «налоговое администрирование» и «налоговый контроль» Существует три позиции:

1. «Налоговый контроль» и «налоговое администрирование» - идентичные понятия, которые определяются как деятельность налоговых органов по сбору налогов.

2. «Налоговый контроль» шире понятия «налоговое администрирование», потому что включает помимо деятельности налоговых органов по сбору налогов мероприятия других государственных органов (ФТС России, органов внутренних дел, государственных внебюджетных фондов и т.д.) по сбору налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

3. Понятие «налоговое администрирование» шире понятия «налоговый контроль», налоговый контроль - элемент налогового администрирования (другие элементы – налоговое планирование, налоговое регулирование). [3].

Мы согласимся с позицией И.Г. Гараева, который полагает, что основной целью налогового контроля является обеспечение соблюдения налоговой дисциплины, следовательно надлежащего уровня правопорядка в сфере налогообложения. [2].

Налоговый контроль - одна из важнейших задач налогового администрирования, и в настоящее время является действенным способом предупреждения нарушений законодательства о налогах и сборах. Поэтому и к законодательству, и к осуществлению налогового контроля уделяется достаточно большое внимание: принимаются меры по повышению его эффективности, рассматриваются новые законопроекты для реформирования системы налогового администрирования, улучшения материально-технического и кадрового обеспечения налоговых органов и др. [7]

Субъектами налогового контроля выступают государственные органы специальной компетенции. В полном объеме осуществлять налоговый контроль вправе налоговые органы. Отдельными контрольными полномочиями в сфере налогообложения наделены таможенные органы, а также органы внутренних дел. Между ними должна осуществляться межведомственная координация и взаимодействие. В частности, они обязаны информировать друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях налогового законодательства и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также обмениваться другой необходимой информацией в целях исполнения задач налогового контроля (п. 3 ст. 82 НК РФ).

Подконтрольными субъектами являются любые государственные и муниципальные органы,

организации и физические лица, участвующие в налоговых правоотношениях в качестве налогоплательщиков или налоговых агентов

Объект налогового контроля - финансово-хозяйственная деятельность указанных лиц, так или иначе затрагивающая вопросы налогообложения, предмет - денежные документы, бухгалтерские книги, отчеты, планы, сметы, декларации и иные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджеты всех уровней. Перечень документов, связанных с налогообложением, необычайно широк. К ним относятся различного рода приказы руководителей и отчеты работников, гражданско-правовые и трудовые договоры, акты сдачи-приемки, учредительные документы, протоколы общих собраний, накладные, банковские выписки и т.д. Взаимодействие между субъектами и объектами налогового контроля носит характер прямой и обратной связи. Прямая связь обеспечивает результаты контрольного воздействия, используемые для выборки управленческих решений. Обратная связь подытоживает качество проведения налогового контроля, сигнализирует о степени его воздействия на объект.

Некоторые авторы значительно расширяют объекты налогового контроля. В частности, к ним относят движение денежных средств в процессе аккумулирования публичных денежных фондов, а также материальные, трудовые и иные ресурсы налогоплательщиков. Подобным образом может быть определен в целом объект финансового контроля, разновидностью которого является налоговый контроль; ведь движение денежных средств частных лиц в процессе формирования публичных финансов может опосредоваться не только налоговыми, но и иными финансовыми отношениями.

Налоговый контроль - это сложный и комплексный процесс, который регулируется нормами не только Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК РФ), но и других нормативных правовых актов как в области регулирования налоговых правоотношений, так и в других областях.

Согласно ст. 82 НК налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений подконтрольных субъектов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ. Как усматривается из статьи, перечень форм налогового контроля является условно исчерпывающим.

Однако до сих пор в современной России налоговый контроль узко ориентирован, прежде всего, на выявление отдельных налоговых правонарушений и привлечение недобросовестных налогоплательщиков к налоговой ответственности. Он не превратился в эффективный инструмент государственного управления экономикой и налогового администрирования. Субъекты налогового контроля не обеспечивают в должной мере полное выполнение налогами своих фискальной и регулирующей функций.

С самого начала введения новой налоговой системы обозначилась проблема массового уклонения налогоплательщиков от уплаты налогов в связи с тем, что с резким ростом частного сектора в экономике возникло определенное противоречие между интересами государства и общества, с одной стороны, и новыми собственниками, с другой. Противоречие это отражалось почти на неуемном желании новых собственников всякими путями, в том числе и противозаконными, приумножать свои доходы, в том числе и за счет уклонения от уплаты налогов.

Практика показывает, что вопросы - платить или не платить налоги, и если платить, то в каком объеме, предприниматели решают еще на стадии расчета окупаемости коммерческого проекта. Ответ на такой вопрос должен быть однозначным: платить. Но, к сожалению, человек, уклоняющийся от уплаты налогов, в нашем обществе воспринимается как удачливый бизнесмен, а не как налоговый преступник.

Подобное негативное отношение к налоговой системе в известной степени объясняется тем, что она начала формироваться в России лишь в конце 1991 года и до настоящего момента не стабильна, когда в большинстве зарубежных стран институт налогообложения существует сотни лет. В этих странах налогоплательщики осведомлены о порядке уплаты налогов, куда идут собранные от налогов средства. Лица, уклоняющиеся от уплаты налогов, осуждаются обществом и государством. Поддерживается позитивный имидж налогоплательщика, уплатившего налоги, он пользуется уважением.

Важнейшими условиями развития системы налогового контроля выступают: совершенствование организационной структуры налоговых органов, укрепление их материально-технической базы, использование новых технологий контрольной работы, в т.ч. и по отбору налогоплательщиков для проведения выездных проверок, изменение концепции взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщи-

ков, поднятие на принципиально новый уровень информационно-технологического обеспечения аналитической работы (создание центров обработки данных - ЦОД), повышение квалификации кадров, разработка качественных профессиональных стандартов деятельности работников налоговых органов. [5]

Все вышеуказанные меры направлены на минимизацию случаев нарушения законодательства о налогах и сборах, которые представляют собой действительную угрозу финансовой стабильности и экономической безопасности государства, провоцируют социальную напряженность и нестабильность в обществе.

Нужно отметить, что пока в массовом сознании добросовестное соблюдение налогового законодательства не начнет ассоциироваться с процветанием и укреплением государства и как следствие - с улучшением жизни каждого гражданина России, будет трудно добиться кардинального изменения в сложившейся ситуации в области налогообложения.

Налоговая система должна быть гармоничной и соответствовать уровню экономического развития государства. Эффективная экономика страны требует наличия развитой системы государственного налогового контроля, представляющего собой систему организационно правовых форм и методов проверки законности, целесообразности и правильности действий по формированию денежных фондов на всех уровнях государственного управления.

Одним из направлений стратегии развития налоговой системы России является создание эффективной системы налогового контроля, позволяющей обеспечить стабильность экономического развития, создать прочную основу бюджетного устройства. Обеспечение указанных задач требует разработки новых методов и форм, которые актуализируются в условиях реформирования функциональной структуры государства. Вместе с тем, механизм осуществления налогового контроля еще недостаточно разработан, дальнейшей детализации и уточнения требуют нормы налогового и бюджетного законодательства, регулирующие процесс исполнения налоговой обязанности, правила исчисления налогов характеризуются сложностью и противоречивостью, что приводит к ущемлению интересов налогоплательщиков и, в конечном счете, сокращает доходы государства.

В этой связи вопросы налогового контроля относятся к числу проблем, не утрачивающих в теории и практике налогов и налогообложения своей актуальности на протяжении вот уже нескольких десятилетий.

Совершенствование налогового контроля является важнейшей задачей налоговых органов. В первую очередь, необходимо устранение существующих проблем, возникающих в ходе проведения налогового контроля.

В целом для этого необходимо выполнение условий:

- Совершенствование налогового законодательства в сфере налогового контроля.
- Повышение налоговой культуры налогоплательщиков, их налоговой дисциплинированности.
- Повышение квалификации работников налоговых органов, контроль за соблюдением ими норм, регламентирующих проведение налогового контроля.
- Проведение более качественного и всестороннего предпроверочного анализа.
- Более тесное взаимодействие между отделами в налоговых органах

(например, между отделами камеральных и выездных проверок), а также между другими органами государственной власти (например, полицией).

Все перечисленные проблемы налогового контроля являются важными и в то же время осуществимыми. Трудно заставить налогоплательщиков добровольно отдавать часть заработанных денег. Необходимость налогового контроля совсем бы пропала, если бы каждый налогоплательщик был сознательным, законопослушным и своевременно и в полном объеме уплачивал бы установленные законом налоги и сборы. Однако, ситуация такова, что многие люди, при наличии какой-либо возможности скрыть свою налоговую базу - пользуются ею. Большая часть населения является юридически неграмотными, и в какой-то мере эту проблему можно решить, повысив налоговую культуру населения путем ознакомления с нормами налогового законодательства, но не в непонятной непрофессионалу форме законов и постановлений, а в более упрощенной форме. Например, это можно осуществить путем внедрения в учебную программу школ, высших и среднеспециальных учебных заведений курсов о налогообложении. Задачей таких курсов будет ознакомление студентов с налоговой системой страны не со стороны государства и налоговых органов, а со стороны налогоплательщиков.

Также необходимо выявлять злоупотребление должностными полномочиями работника налогового органа. Сделать это будет тяжело,

поскольку меры по борьбе с коррупцией в нашей стране ничтожны по сравнению с ее размахом. Необходим постоянный внутренний контроль за соблюдением законодательства.

Налоговый контроль это такая сфера налоговых правоотношений, где не допускаются неточности. Так как налогоплательщик и налоговый орган 2 "противостоящих" субъекта, налогоплательщик хочет заплатить как можно меньше, в то время как налоговый орган хочет начислить и взыскать как можно больше средств, то возникновение неточностей, пробелов в законодательстве каждый воспринимает в свою пользу. В связи с этим целесообразно законодательно установить:

- документы, которые налоговый орган при проведении камеральной налоговой проверки может истребовать у налогоплательщика;

- разрешить использовать материалы оперативно-розыскной работы органов внутренних дел для привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности без проведения дополнительных мероприятий, для того чтобы ускорить и упростить процедуру привлечения его к ответственности;

- точный перечень ситуаций, когда должностное лицо налогового органа может производить выемку документов или предметов при проведении выездной проверки;

- в случае возникновения ситуации, разрешить должностному лицу налогового органа произвести выемку без вынесения постановления, для ускорения процесса, а также уверенности в сохранности документов.

Вышеуказанные меры помогут преодолеть лишь часть проблем, возникающих в ходе налогового контроля. Но в целом можно утверждать, что налоговый контроль будет наиболее эффективен при детальном изложении этапов, форм, методов и действий налогоплательщиков и налоговых органов в законодательстве и контроле за его соблюдением всеми субъектами.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ(принят ГД ФС РФ 16.07.1998) (ред. от 29.12.2014) // «Собрание законодательства РФ», N 31, 03.08.1998, ст. 3824.;
2. Гараев И.Г. Предупреждение совершения нарушений законодательства о налогах и сборах как задача налогового контроля // Налоги.- №4 – 2013.- с. 44
3. Гончаренко Л.И. Налоговое администрирование: учебное пособие. М.: КНОРУС, 2009. – 448 с.
4. Крохина Ю.А. Налоговое право России: Учебник. М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 463 с.
5. Литвинцева, Т.В. Направления изменений российской налоговой системы с учетом социальной направленности // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. - 2012. - №32. - С. 78-85.
6. Майбуров И.А. Налоги и налогообложение: учебник - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ, 2010. - 559 с.
7. Пансков, В.Г. Налоговые льготы: целесообразность и эффективность. // Финансы. - 2012. - №10. - С. 62-74.
8. Поролло Е.В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. Рн/Д.: Экспертное бюро; М.: Гардарика, 1996
9. Савина Т.А. Споры по вопросам налогового контроля // Законодательство. - N 10. - 2009. – С. 5-11.
10. Налоговые реформы. теория и практика. Майбуров И.А., Иванов Ю.Б., Агарков Г.А., Алексеев И.В., Балацкий Е.В., Барулин С.В., Барулина Е.В., Бобошко Н.М., Брызгалин А.В., Буссе Р., Варналий З.С., Вишневский В.П., Вылкова Е.С., Гончаренко Л.И., Дадашев А.З., Данилов А.Д., Десятнюк О.М., Дмитриева О.Г., Екимова Н.А., Ермакова Е.А. и др., монография для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит»,«Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Под редакцией И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова . Москва, 2010. Сер. Magister.
11. Налоговое администрирование. Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф., Бобошко Н.М., Каратаев А.С., Каратаева Г.Е., Швецов А.В., Миронов А.А., Ханафеев А.Ф., Хузягалиева Э.Х., Челпанова Л.В., Яруткина Н.А.// под редакцией О.А. Мироновой, Ф.Ф. Ханафеева. Йошкар-Ола, 2013. Сер. Высшее финансовое образование (3-е издание).
12. Налоговая политика. теория и практика. Майбуров И.А., Абрамов М.Д., Агарков Г.А., Барулин С.В., Батуева Д.Д., Башкирова Н.Н., Гончаренко Л.И., Журавлева И.А., Ермакова Е.А., Иванов Ю.Б., Каратаева Г.Е., Липатова И.В., Миронова О.А., Оканова Т.Н., Погорлецкий А.И., Попов М.В., Пинская М.Р., Соколовская А.М., Солнышкова Ю.Н., Тищенко А.Н. и др. // учебник для магистрантов, обучающихся по программам «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит» и аспирантов, обучающихся по научной специальности «Финансы, денежное обращение и кредит» / Под редакцией И.А. Майбурова . Москва, 2011. Сер. Magister
13. Короткова А.В. Инструменты контроля и их роль в экономической безопасности бизнеса // Инновационное развитие экономики. 2014. № 2 (19). С. 52-58.

Конева Ольга Васильевна,
канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
Торгово-экономического института
Сибирского федерального университета
Россия, г. Красноярск
E-mail: smorodina77@list.ru

ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВОГО ПОТЕНЦИАЛА МАЛОГО И СРЕДНЕГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА, КАК КЛАСТЕРНОГО ОБРАЗОВАНИЯ КРАСНОЯРСКОГО КРАЯ

Государственная поддержка малого и среднего предпринимательства в России отличается многообразием форм и применяемых мер по реализации федеральных и региональных программ. Поскольку большая часть малых и средних предприятий функционируют в сфере услуг, в статье представлено авторское видение кластеризации малого и среднего предпринимательства в условиях Красноярского края. Рассмотрены цель и организационная структура кластера, а также условия развития кластера и факторы, влияющие на формирование его финансового потенциала.

Ключевые слова: финансовый потенциал, кластер, малое и среднее предпринимательство.

Реализация программ по государственной поддержке малого и среднего предпринимательства и индикаторы роста, обозначенные в сфере его развития, являются основными направлениями политики развития малого и среднего бизнеса в экономике России. Обращаясь к федеральному собранию 12 декабря 2013 года, Президент России отметил, что считает важнейшей задачей "уточнение общих принципов организации местного самоуправления, развитие сильной, независимой, финансово-самостоятельной власти на местах… К 2015 году должна быть в основном сформирована нормативно-правовая база для благоприятного ведения бизнеса… Все регионы страны могут предоставлять двухлетние налоговые каникулы для новых малых предприятий, работающих в производственной, социальной, научной сферах… Кроме того, надо предусмотреть для малых предприятий и индивидуальных предпринимателей возможность платить налоги и страховые взносы по принципу одного окна" [1]. Можно отметить, что многое уже сделано из тех программ по государственной поддержке субъектов малого и среднего предпринимательства, принятых в предшествующие несколько лет. К таким программам относятся:

- программа Минэкономразвития России по государственной поддержке малого и среднего предпринимательства, включая крестьянские (фермерские) хозяйства (ответственный федеральный орган исполнительной власти – Минэкономразвития России);
- содействие самозанятости безработных граждан и стимулирование создания безработными гражданами, открывшими собственное дело, дополнительных рабочих мест для трудоустройства безработных граждан в целях снижения напряженности на рынке труда субъектов Российской Федерации (ответственный федеральный орган исполнительной власти - Минэкономразвития России);
- повышение финансовой устойчивости малых форм хозяйствования на селе в рамках Государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008 - 2012 годы (ответственный федеральный орган исполнительной власти - Минсельхоз России);
- мероприятия по развитию малого и среднего предпринимательства в научной и образовательной сферах (ответственный федеральный орган исполнительной власти - Минобрнауки России).

Координация деятельности в рамках названных выше программ осуществляется в соответствии с поручением Президента РФ от 14 марта 2011 года № Пр-634 Минэкономразвития России совместно с: Минздравсоцразвития России, Минсельхозом России, Минрегионом России, Минобранауки России)[1].

[1] Рекомендации по обеспечению координации программ, реализуемых по государственной поддержке субъектов малого и среднего предпринимательства, по содействию самозанятости безработных граждан, по поддержке малых форм хозяйствования на селе и по поддержке малых форм инновационного предпринимательства.

При формировании концепции государственной поддержки малого и среднего предпринимательства необходимо четко обозначить объект, на который она будет направлена. В зависимости от того, насколько точно и правильно очерчены критериальные границы малого и среднего предпринимательства, зависит целенаправленность воздействия на него мероприятий, проводимых в рамках государственной поддержки, которые, в свою очередь, способствуют интенсификации его развития и повышению результативности.

В составе кластеров исследуемого региона – Красноярского края мы выделили кластер малого и среднего предпринимательства, полагая, что большая часть субъектов малого и среднего предпринимательства не включена в другие отраслевые кластеры, выполняет работы и оказывает услуги населению, т.е. имеет прямое отношение к развитию сферы услуг.

Сфера услуг – это обобщающая категория, включающая воспроизводство разных видов услуг, оказываемых предприятиям, организациям и физическим лицам; характеризуется разнообразием, спецификой и разноаспектностью видов экономической деятельности. Состав таких видов деятельности определен «Общероссийским классификатором услуг населению», утвержденным Постановлением Госстандарта РФ от 28.06.1993 г. № 163.

Однозначной характеристики сферы услуг в части отнесения к производственной или непроизводственной сфере до настоящего времени нет. На практике деятельность предприятий имеет характерные признаки и той, и другой сферы, поскольку производимая ими «вещественная продукция и услуги по своему функциональному назначению удовлетворяют потребности как производства, так и населения» [2, с. 77].

Это позволяет рассматривать сферу услуг в качестве связующего звена между сферой производства и сферой потребления, что еще раз подчеркивает ее значимость (рис. 1).

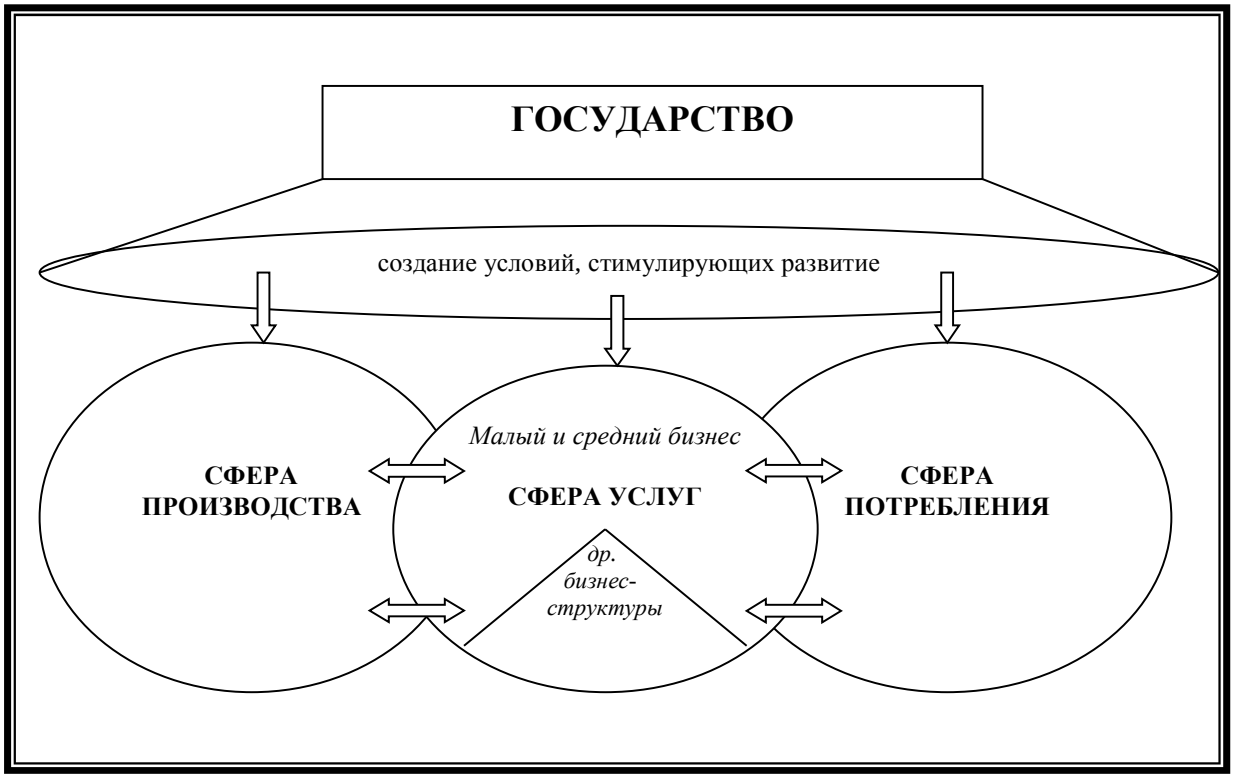

Рис. 1. Место малого и среднего предпринимательства в сфере услуг в условиях рыночных отношений

Мировая практика доказывает, что основными хозяйствующими субъектами, функционирующими в сфере услуг, являются небольшие предприятия, на долю которых приходится большая часть ВВП данной сферы [3]. В этом случае можно говорить о прослеживающейся зависимости между развитием сферы услуг и малого, а частично и среднего предпринимательства, что, в свою очередь, предопределяет необходимость в более детальном изучении последних на предмет выявления возможностей, позитивно влияющих на его состояние и развитие.

Наиболее специфичной категорией хозяйствующих субъектов в рассматриваемом кластере является малый бизнес. Анализ научных

работ ряда экономистов позволил сделать вывод, что малому бизнесу приписываются одни и те же устойчивые черты.

В настоящее время на территории Красноярского края осуществляют свою деятельность более 51,5 тыс. организаций малого и среднего бизнеса, из которых только 13,6 тыс. (26%) относились к сфере производства. В прогнозе социально-экономического развития Красноярского края, сценарий которого мы рассматривали в первой главе данной диссертации, количество субъектов только малого предпринимательства в ближайшее время должно составить:

- организации малого бизнеса, включая микропредприятия, 49,5 тыс.;
- индивидуальных предпринимателей, осуществляющих деятельность без образования юридического лица – 92,2 тыс. человек.

Средние организации объединены в данном прогнозе с крупными, примерный вклад их в валовой региональный продукт составляет около 10%. На малых и средних предприятиях, включая микропредприятия, занято более 330 тыс. человек, причем около 40% от этой численности занято в производственных видах деятельности: промышленности, строительстве, сельском и лесном хозяйствах.

Темп роста оборота организаций малого бизнеса, включая микропреприятия в 2015 году должен составить около 110%. В общем объеме инвестиций в основной капитал организаций реального сектора экономики региона, объем инвестиций в основной капитал организаций малого бизнеса (юридических лиц) составляет всего лишь около 5%, что явно недостаточно для прогнозируемого сценария развития региона. Поэтому кластеризация субъектов малого и среднего предпринимательства рассматривается нами в качестве важнейшего направления инновационного и социально-экономического развития региона.

Организационно кластер малого и среднего предпринимательства может быть сформирован также как и другие кластеры с выделением предприятия – ядра, инновационного центра и других институциональных структур, позволяющих решать задачи инновационного развития (рис. 2).

Инновационно-финансовый центр необходим в таком кластере для контроля за выделяемыми в рамках региональных программ инвестиций, а также средств финансирования из фондов поддержки малого и среднего предпринимательства для развития инновационной деятельности. Наличие разных источников финансирования и многообразие инвестиционных проектов, под которые эти источники привлечены, является причиной, по которой необходимо обоснование *финансового потенциала кластера* малого и среднего предпринимательства в регионе.

Целью кластера является не только создание благоприятных условий для динамичного и устойчивого развития малого и среднего бизнеса, обеспечения повышения уровня и качества жизни населения, создания рабочих мест, но и насыщение потребительского рынка новыми товарами и инновационными технологиями, выравнивание асимметрии социально-экономического развития на всей территории края. Статистика настоящего времени свидетельствует, что большая часть малых и средних предприятий сосредоточена в крупных городах и муниципальных районах края, где проживает большая часть населения. Например, в центральном микрорайоне сосредоточено 74% всех субъектов малого и среднего предпринимательства, из которых в городе Красноярске – 69%; в Западном микрорайоне края – 6,8%, в Восточном – 4,9%, в Южном – 3,9%, в Северном – 5,5%, в Приангарском – 4,9 %. Между тем, Красноярский край по числу средних и малых предприятий (включая микропредприятия) опережает Сибирский федеральный округ (СФО) и Россию в целом: в расчете на 1 тыс. жителей в крае приходится 18 предприятий, тогда как в СФО – 14,4 предприятий, а в России – 14,0 предприятий [4]. Неравномерность распределения субъектов малого и среднего предпринимательства по отдаленным регионам края выдвигает комплекс мер, которые необходимо решить в сфере государственной поддержки и содействия развитию малого и среднего предпринимательства.

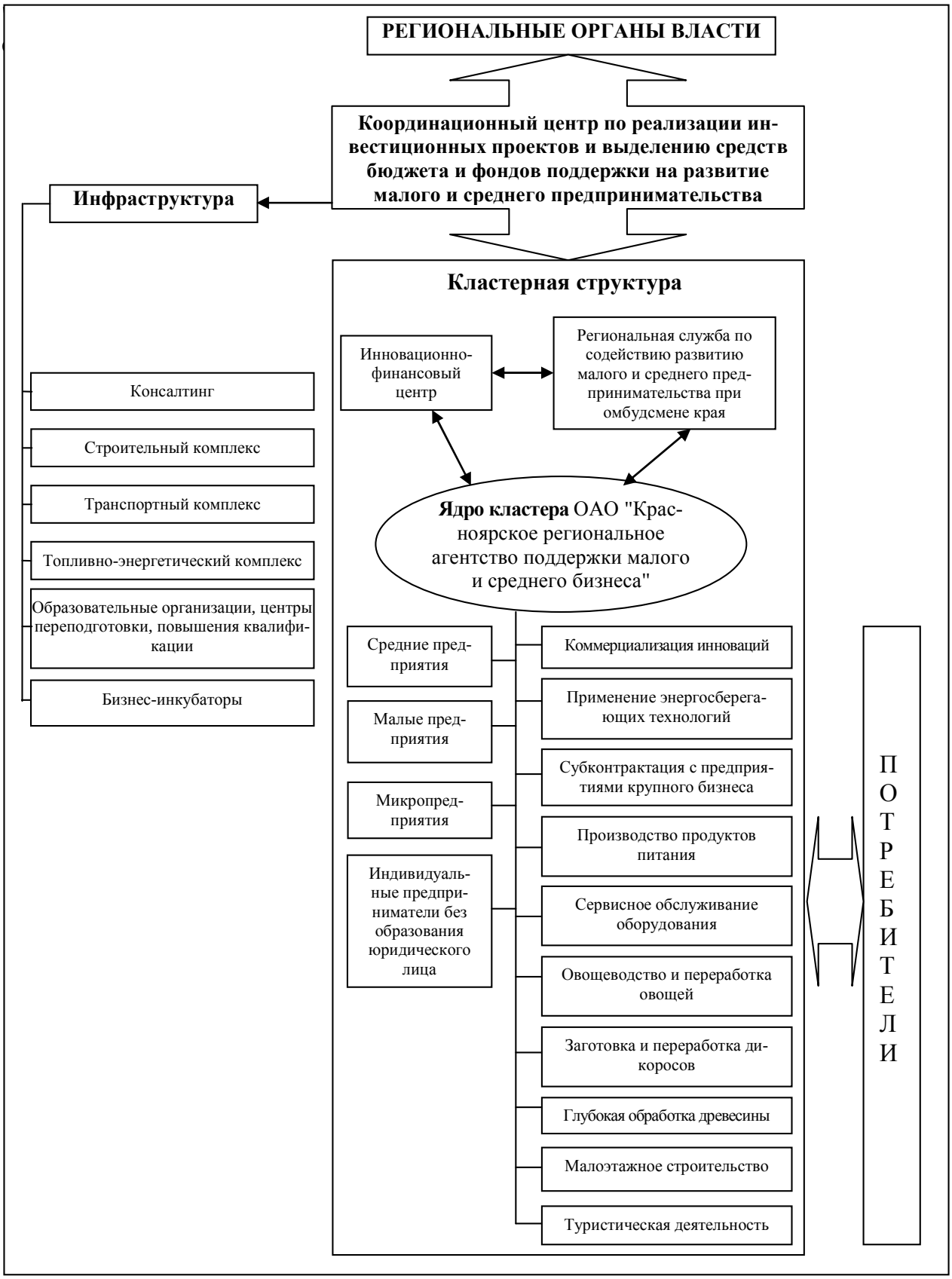

Рис. 2. Организация структуры кластера малого и среднего предпринимательства

В Основных направлениях государственной поддержки малого и среднего предпринимательства в Красноярском крае среди таких мер обозначены:

- "расширение прав и полномочий органов местного самоуправления в реализации государственной политики поддержки малого и среднего бизнеса;

- содействие развитию кадрового потенциала предпринимательства - повышению уровня знаний, грамотности, информированности будущих и действующих субъектов предпринимательской деятельности;

- обеспечение стабильных условий ведения предпринимательской деятельности через совершенствование краевых законодательных и нормативных документов, сокращение административных барьеров, обеспечение доступа к объектам инфраструктуры, сдерживание роста тарифов на услуги и продукцию монополий;

- укрепление позиций малого бизнеса в приоритетных для края видах экономической деятельности за счет стимулирования интеграции с предприятиями крупного бизнеса, в том числе за счет включения положений о кооперации с предприятиями малого бизнеса в соглашения, заключаемые правительством края и предприятиями крупного бизнеса, развития механизмов субконтрактации, поддержки кластерных инициатив, реализации других форм интеграции и партнерства;

- содействие продвижению производимых предпринимателями товаров и услуг на региональные, национальные и международные рынки;

- реализацию специальных программ поддержки инновационного предпринимательства и молодежного предпринимательства" [4].

Для характеристики условий развития кластера и факторов, влияющих на формирование его финансового потенциала, следует обратиться к нормативной базе и формам государственного регулирования, осуществляемым в целом применительно к субъектам малого и среднего предпринимательства в нашей стране.

Мировой опыт свидетельствует о том, что на сегодняшний день отсутствует единый подход к обозначению границ малого и среднего бизнеса. Однако, по мнению автора настоящего исследования, научно обоснованное решение данной проблемы позволит:

- во-первых, предметно вести статистический учет хозяйственной деятельности в этом секторе экономики и, следовательно, оценивать его вклад в социально-экономическое развитие любого территориального образования в частности и страны в целом;

- во-вторых, сформировать более четкие направления Программы поддержки субъектов малого и среднего бизнеса и координировать осуществляемые в соответствии с ней действия с учетом изменений, происходящих в динамике;

- в-третьих, четко обозначить круг лиц, имеющих право на применение налоговых, кредитно-финансовых, административных и иных льгот, что приведет к повышению конкурентоспособности малого и среднего бизнеса;

- в-четвертых, проводить сравнительный анализ стилей менеджмента, особенностей маркетинга и других аспектов управления субъектами малого и среднего бизнеса.

Уточним, что критерии отнесения предприятий к категории микро, малых и средних, а также концепция государства об их поддержке утверждены в Федеральном законе «О развитии малого и среднего предпринимательства в РФ» от 24.07.2007 № 209- ФЗ.

Согласно данного Закона к субъектам малого и среднего предпринимательства относятся:

- индивидуальные предприниматели – внесенные в Единый государственный реестр и отвечающие установленным законодательствам количественным критериям;

- потребительские кооперативы и коммерческие организации, за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий, внесенные в Единый государственный реестр и отвечающие установленным законодательствам количественным критериям.

На данный момент времени установлены следующие критерии отнесения предприятий к категории микро - , малых и средних (табл. 1).

Таблица 1. Критерии отнесения организаций к субъектам малого и среднего предпринимательства [составлено автором]

Критерий	Микро предприятие	Малое предприятие	Среднее предприятие
Доля внешнего участия в капитале	не более 25%		
Ограничение по средней численности работников за предшествующий год	до 15 человек включительно	до 100 человек включительно	от 101 до 250 человек включительно
Ограничение по выручке (за предшествующий год, без учета НДС)	до 60 млн. рублей включительно	до 400 млн. рублей включительно	до 1000 млн. рублей включительно
	Постановление Правительства РФ от 9 февраля 2013 г. №101 «О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства»		

Необходимо отметить, что категория субъекта малого или среднего предпринимательства определяется в соответствии с наибольшим по значению условием: выручкой или числом занятых. Категория субъекта малого или среднего предпринимательства изменяется только в случае, если предельные значения выше или ниже предельных значений в течение двух календарных лет, следующих один за другим.

Таким образом, из расчетов исключаются сезонные колебания, а также обеспечивается сохранение поддержки для компаний, которые демонстрируют значительные темпы роста.

Вновь созданные организации или вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели и крестьянские (фермерские) хозяйства в течение того года, в котором они зарегистрированы, могут быть отнесены к субъектам малого и среднего предпринимательства, если их показатели средней численности работников, выручки от реализации товаров (работ, услуг) или балансовой стоимости активов (остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов) за период, прошедший со дня их государственной регистрации, не превышают предельные значения, указанные выше.

Средняя численность работников микропредприятия, малого предприятия или среднего предприятия за календарный год определяется с учетом всех его работников, в том числе работников, работающих по гражданско-правовым договорам или по совместительству с учетом реально отработанного времени, работников представительств, филиалов и других обособленных подразделений указанных микропредприятий, малого предприятия или среднего предприятия. Выручка от реализации товаров (работ, услуг) за календарный год определяется в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации.

Сложившийся на сегодняшний день мировой и отечественный опыт доказал, что точность адресной государственной поддержки и состояние и развитие малого бизнеса коррелируют между собой. В нашем случае это во многом определяет состояние и результативность изучаемого кластера, учитывая его структуру, характеризующуюся превалирующим наличием именно субъектов малого бизнеса.

Точность адресности государственной поддержки во многом зависит от правильного и рационального установления границ, очерчивающих контуры малого, а в некоторых случаях и среднего бизнеса.

Список литературы:

1. Послание Президента России Федеральному собранию от 12 декабря 2013 года. www.kremlin.ru/news/19825.
2. Гуняков Ю.В. Экономические отношения коммерческой деятельности: сущность, структура, механизмы функционирования: диссер. докт. экон. наук: 08.00.01/ Ю.В. Гуняков. – Новосибирск, 2005. – 374 с. – С. 77.
3. Российское предпринимательство: история и возрождение / ред. Ю.В. Волкова. – М.: Русское деловое агентство, 1997. – 335 с.
4. "Стратегия социально-экономического развития Красноярского края" [Электронный ресурс]: URL: http://econ.krskstate.ru/dat/File/11/Strategiya-15 11 2012 dlya publikatsii.pdf
5. Рыжаков Е.Д. Методология формирования системы инфраструктурного обеспечения предпринимательской деятельности в регионах России // Экономические науки. 2012. № 96. С. 74-77.
6. Ханафеев А.Ф. Проблемы инвестиционного развития малого и среднего предпринимательства в России // Экономические науки. 2012. № 97. С. 136-139.

Коновалова Татьяна Владимировна,
магистрант
Поволжского государственного технологического университета
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: kbua@inbox.ru

РАЗВИТИЕ АНАЛИТИЧЕСКОЙ РАБОТЫ В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Рассматривается роль аналитической работы в системе налогового администрирования, выделены основные направления аналитической работы и пути их развития. Внимание уделено значимости среднеотраслевого анализа.

Ключевые слова: аналитическая работа, налоговый мониторинг, среднеотраслевые индикаторы, налоговая нагрузка, налоговые риски.

Налоговая система Российской Федерации, которой отводится важная роль в решении проблем развития новых экономических отношений и обеспечения финансово-экономической стабильности в стране, призвана создавать благоприятные условия для укрепления и повышения эффективности производства, устранения диспропорций в экономике, способствовать росту жизненного уровня населения.

Налоговые органы в современных условиях выполняют разнообразные функции, которые в совокупности направлены на решение их основной задачи – обеспечение контроля за правильным исчислением, своевременным и полным поступлением налогов в бюджет. Особое место в деятельности налоговых органов занимает аналитическая работа.

Роль аналитических подразделений заключается, прежде всего, в подготовке качественной и актуальной информации для принятия управленческих решений по всем направлениям и аспектам деятельности налоговой службы.

От точности и объективности расчетов и оценок, от правильного понимания экономической ситуации и возможностей налогового администрирования зависит исполнение и федерального бюджета, и бюджетов субъектов Российской Федерации.

Аналитическая работа в системе налогового администрирования включает в себя учет налоговых доходов, анализ и прогнозирование налоговых поступлений, проведение налогового мониторинга на основе среднеотраслевых индикаторов, и анализ налоговых рисков.

Учет налоговых поступлений является основой правильного и корректного формирования информации и для налогоплательщиков, и для налоговых органов.

Внедрение единых программных средств и сервисов позволяют получать налогоплательщикам информацию об объектах движимого и недвижимого имущества, о задолженности перед бюджетом, о начисленных и уплаченных платежах, наличии переплат, повышают информированность налогоплательщика о состоянии его расчетов, имеющихся в налоговом органе, и своевременность внесения денежных средств в счет уплаты текущих платежей и задолженности.

Создание в налоговой службе новой информационной системы АИС «Налог-3» позволит обеспечить подъем на федеральный уровень всех информационных ресурсов налоговых органов, включая и информацию из карточек расчетов с бюджетом налогоплательщиков. В этих условиях не будет необходимости направлять пакеты документов при миграции налогоплательщиков, так как вся информация будет консолидирована в одном месте. У налоговых органов будет возможность видеть состояние расчетов с бюджетом в целом по налогоплательщику с учетом всех объектов налогообложения и обособленных подразделений.

В то же время, расширение перечня услуг даст возможность налогоплательщикам – юридическим лицам контролировать состояние расчетов с бюджетом, проводить электронную регистрацию, представлять налоговую и бухгалтерскую отчетность, получать информацию о состоянии расчетов с бюджетом и примененных к организации мерах взыскания недоимки, а также урегулировать разногласия и направ-

лять в инспекцию по месту регистрации различные запросы и заявления.

В перспективе развития налоговой службы – полный переход на бесконтактное взаимодействие с налогоплательщиками.

Одним из важнейших направлений аналитической работы является анализ и прогнозирование налоговых поступлений.

Решение текущих и стратегических задач налоговых органов требует разработки нового научно-методического подхода к прогнозированию налоговой базы, количественной и структурной оценке налогового потенциала в разрезе регионов, отраслей, отдельных налогоплательщиков, заблаговременной оценке возможных последствий планируемых к принятию на федеральном и региональном уровне решений по вопросам государственной налоговой, бюджетной и экономической политики, изменений экономических условий на макро- и микроуровне.

Важнейшими инструментами налогового администрирования при этом должны стать анализ и прогнозирование налоговых поступлений. По данному направлению налоговой службой планируется внедрение современных, в том числе математических методов анализа, прогнозирования и моделирования налоговых поступлений.

При этом расчеты факторов роста поступлений, зависимость объемов поступлений налогов от экономических показателей, теснота их связи будут осуществляться автоматически, программами, доступными для всех.

Результаты прогнозирования позволят более обоснованно планировать уровень мобилизации налогов, а также уточнять их по мере изменения экономической ситуации – в целом по стране, отдельным регионам или отраслям экономики. Методы, используемые при построении прогнозов поступлений в бюджеты, также могут быть использованы для анализа возможных последствий внесения изменений в налоговое законодательство и обоснования мер налогового регулирования.

На протяжении последних лет повышается роль аналитической составляющей в проведении контрольных мероприятий налоговых органов. Как следствие, количество выездных налоговых проверок снижается, и, одновременно, повышается их эффективность.

Такие результаты возможны при проведении работы по своевременному выявлению и устранению зон налоговых рисков (проведению анализа адекватности уровня налоговых обязательств результатам финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков).

Выявление налоговых рисков целесообразно проводить по отраслевому принципу, поскольку корректная оценка финансово - хозяйственной деятельности каждого отдельного налогоплательщика невозможна без учета влияния отраслевых факторов и тенденций.

Поэтому одним из ключевых направлений работы аналитического блока в системе налогового администрирования является проведение налогового мониторинга и предпроверочного анализа организаций на основе среднеотраслевых индикаторов.

Основной целью отраслевого анализа является внедрение в практику налоговых органов механизма налогового наблюдения, диагностики и анализа, позволяющего определять области деятельности организации (отрасли) с налоговым риском и оценивать налоговый риск на основе среднеотраслевых индикаторов в целях принятия контрольно-аналитических управленческих решений.

Задачей аналитика является комплексный анализ динамики и структуры формирования налоговой базы и сумм начисленных налогов с учетом факторов, оказывающих влияние на их размер, с целью выявления зон налоговых рисков по налогоплательщикам, а также отраслям (видам экономической деятельности).

Для выполнения поставленных целей налоговой службой разработана Методика проведения налогового мониторинга на основе среднеотраслевых индикаторов, а также введено в промышленную эксплуатацию прикладное программное обеспечение «Налоговый мониторинг на основе среднеотраслевых индикаторов», которое основано на вышеуказанной Методике.

Ключевой принцип программного обеспечения состоит в том, что мониторинг проводится одновременно по всем налогоплательщикам отрасли за несколько лет. Таким образом, у региональных Управлений налоговой службы имеется практическая возможность проводить мониторинг уровня средней налоговой нагрузки в ключевых (бюджетообразующих) отраслях, сравнивать показатели региона со среднероссийскими или с аналогичными по отраслевой структуре регионами, видеть конкретных налогоплательщиков или группы организаций с низкой налоговой нагрузкой.

Концептуальная схема отраслевого анализа выглядит следующим образом:

- Определение анализируемой отрасли, формирование списка налогоплательщиков, формирование аналитических выборок.

- Расчет среднеотраслевых индикаторов, налоговых рисков, рейтингов надежности налогоплательщиков, анализ финансового состояния предприятий отрасли.

- Расчет налогового потенциала и дополнительной налоговой нагрузки.

Для выполнения задач и функции организации налогового наблюдения на основе отраслевых индикаторов в разрезе групп организаций, сформированных по конкретным видам деятельности, региональными Управлениями налоговой службы проводится ежегодный анализ налоговой нагрузки по видам экономической деятельности.

В Республике Марий Эл основными видами деятельности предприятий, за счет которых обеспечивается положительная динамика изменения валового регионального продукта Республики Марий Эл и, соответственно – основные налоговые поступления, являются: промышленность, сельское хозяйство, торговля, транспорт, связь, строительство. В республике практически отсутствуют запасы минерального сырья, поэтому отсутствуют платежи НДПИ, акцизов на минеральное сырье (нефтегазовые доходы). По результатам анализа показателей налоговой нагрузки возможный резерв доходов в республике оценен в пределах 4% от общего объема поступления платежей. При этом уровень налоговой нагрузки в базовых отраслях региона сложился в пределах, отвечающих эффективному уровню налогового администрирования.

В целях принятия управленческих решений и корректировки алгоритма прогнозно-аналитической, контрольной и контрольно-аналитической работы налоговым органам необходимо на постоянной основе проводить работу по выявлению возможных отраслевых зон риска на основе расчетов налоговой нагрузки. Налоговый мониторинг на основе среднеотраслевых показателей позволяет формировать структурированную аналитическую базу по финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков и проводить системный анализ ключевых показателей деятельности организаций своего региона, напрямую влияющих на уровень налоговых поступлений.

Исходя из вышеизложенного, основными направлениями и ключевыми задачами развития аналитического блока налоговых органов в настоящее время являются:

- Развитие автоматизации сбора, обработки и анализа информации.

- Повышение качества прогнозирования на всех уровнях бюджетной системы, в том числе за счет внедрения современных методов моделирования налоговых поступлений.

- Разработка системы управления рисками функционирования налоговой системы (внешние риски) и рисками функционирования налоговой службы (внутренние риски).

- Разработка и внедрение системы оценки, алгоритма расчета информационной базы для определения факта и размера налогового разрыва.

- Разработка экономически обоснованной системы определения направлений контрольных мероприятий.

Список литературы

1. Налоговое администрирование: учебник для студентов вузов, обучающихся по профилям направления «Экономика» и специальностям «Налоги и налогообложение», «Экономическая безопасность» / (Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. и др.) под ред. Мироновой О.А., Ханафеева Ф.Ф. – 3е изд. – Йошкар-Ола: ООО «Стринг», 2013.
2. Налоги и налогообложение. Палитра современных проблем: монография / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.
3. Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации. – М., 2013.
4. Ханафеев Ф.Ф. Новый этап развития налогового администрирования в России // Экономические науки. 2012. №12.
5. Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. Налоговое администрирование: развитие науки и практики // Экономический вестник Ярославского университета. 2014. № 32.
6. Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. О сущности налоговой политики, налогового администрирования и налогового менеджмента // Инновационное развитие экономики. 2014. № 4 (21).

Филатова Екатерина Андреевна,
бухгалтер ООО "НКО "Вестерн Юнион ДП Восток"
Россия, г. Москва
E-mail: kbua@inbox.ru

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ КЛАССИФИКАЦИЯ МОДЕЛЕЙ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

Роль налоговой политики государства и его регионов теоретически обоснована классическими экономическими работами и накопленным зарубежным опытом стран с развитой налоговой системой. В статьей рассмотрены различные модели политики, дана их характеристика.

Ключевые слова: налоговая политика, модель, налоговая нагрузка, развитие экономики.

Налоговая политика государства ориентирована не только на фискальные цели, но и на решение социально-экономических задач, которые обеспечивают экономический рост и социальную ориентацию экономики. Причем государственное участие зависит от принятой в стране модели хозяйствования. В мировой практике известны два основных типа хозяйствования с точки зрения вмешательства государства в социально-экономические процессы, именуемые либеральной и социально-напряженной моделями. Первая, либеральная модель, характерна для стран, целями развития которых являются: восстановление производства товаров; рост доходов населения за счет инициативы самих граждан; ограничение роста внешнего долга; поощрение экспорта труда; а также стабильность национальной валюты. Модель жестко ограничивает доли налоговых изъятий предприятиями и предоставляются большие налоговые льготы для инвестиций в производственном секторе. Государство не вмешивается в решение социальных проблем и воздерживается от предоставления особых гарантий участникам рыночных отношений. Либеральной модели налоговой политики придерживались США, Япония, Россия. В последние годы такой модели стали придерживаться Бразилия, Мексика, Индия и страны Юго-Восточной Азии.

Социально напряженная модель характерна для высокоразвитых стран, стремящихся сохранить свои конкурентные позиции на мировом рынке и поддерживающие высокие стандарты социальных гарантий. В этих странах экономический рост уже достигнут и поэтому их больше занимают вопросы, связанные со структурной перестройкой экономики, например, устранение низкоконкурентных производств и захват приоритетных позиций на рынках высокотехнологичной продукции. Главными целями является обеспечение социальной защиты и справедливости своих граждан. В этой модели регулирование государства намного больше, чем в предыдущей модели. Государство в своей экономической политике на первое место ставит поддержание высокого платежеспособного потребительского спроса, обеспечение занятости и сокращение неравенства в распределении доходов, а затем уже – проведение структурной политики, поддержание экспорта товаров и услуг и экспансию на мировом рынке капиталов. В рамках этой модели государство использует такие инструменты, как манипулирование курсом национальной валюты, ускоренное развитие фондовых рынков, концентрация передовых знаний в своих национальных границах, а увеличение внешнего долга рассматривается как дешевое средство использования финансовых ресурсов всего остального мира. Социально напряженная модель налоговой политики распространена в странах Западной Европы и в странах Скандинавии.

В зависимости от тяжести налогового бремени ученые выделяют три вида государственной налоговой политики:

- первый вид налоговой политики направлен на бизнес, где происходит переложение налогового бремени с юридических лиц на физические. Основная цель данной политики – это развитие бизнеса и рыночной среды с помощью создания льготных условий для предприятий путем предоставления налоговых льгот и снижения налоговой нагрузки. Снижение поступлений денежных средств в бюджетную систему страны при этом компенсируется за счет увеличения налогового бремени на физические лица. Это может привести к напряженности в обществе и снижению их доходов при среднем или низком уровне жизни граждан. В то же время политика может быть эффективной при высоком уровне жизни населения и при наличии сложившейся налоговой дисциплины. Но проводить такую политику нужно не более пяти лет, так как даже при высоких показателях уровня жизни и терпимости, граждане могут начать искать дополнительные доходы за рубежом, либо в нелегальном секторе экономики, что негативно отразиться на развитии страны;

- второй вид налоговой политики характеризуется переложением налогового бремени с физических лиц на юридические. Основная цель этой политики – увеличение реальных денежных доходов граждан посредством снижения налоговых изъятий, что в свою очередь приведет к увеличению покупательной способности населения. Однако в результате такой налоговой политики может произойти снижение доли свободных средств на развитие бизнеса по отношению к хозяйствующим субъектам, что окажет негативное влияние на совокупное рыночное предложение;

- третий вид налоговой политики является компромиссным и направлен на то, чтобы налоговая нагрузка равномерно распределялась между физическими и юридическими лицами. Причем налогообложение для каждой отдельной категории является наиболее простым и легким, чем, если бы налогообложение было как в первом и во втором виде налоговой политики;

От того как будут осуществляться социальные обязательства государства перед его населением, будет зависеть эффективное функционирование всей налоговой системы.

Так, английский экономист У.Г. Беверидж полагал, что для налоговой политики социального государства характерно стремление к обеспечению всеобщего блага, равенства и свободы, поднятие жизненного уровня бедных классов, развитие системы социального обеспечения, социального страхования, занятости, контроль заработной платы и цен, гарантия национального среднего дохода, доступность образования и здравоохранения [1].

По мнению американского экономиста Р.Л. Клейна, в социальном государстве размер перераспределяемой части национального дохода обусловливается, прежде всего, политическими, а не экономическими факторами [2].

Как отмечает В.В. Симонов, социальная направленность налоговой политики должна реализовываться в контексте общей социальной политики государства, направленной, в первую очередь, на развитие социальной ориентации предпринимательской деятельности, обеспечивая движение экономики от интереса предпринимателя к централизованному формированию рыночной инфраструктуры, обеспечивающей и реализующей эти интересы [3].

Таким образом, все эти мнения способствуют снижению неравенства в распределении доходов.

Теперь рассмотрим основные модели налоговой политики, представленные И.А. Майбуровым: модель политики максимальных налогов, модель политики минимальных налогов и модель политики разумных налогов (рис. 1).

Рис. 1. Соответствие типов и моделей налоговой политики [4]

Модель политики максимальных налогов характеризуется установлением максимальных налоговых ставок, большим количеством налогов и уменьшением налоговых льгот, которые в совокупности приводят к увеличению налогового бремени на население и на экономику страны.

В этой модели выделяют два типа налоговой политики: фискальный и фискально - перераспределительный.

Фискальный тип характеризуется высоким уровнем государственных инвестиций и невысоким уровнем социальных расходов. Основные цели данного типа – фискальные, остальные являются второстепенными. Основная сущность фискального типа заключается в переориентации средств экономических агентов посредством бюджета в государственные инвестиции. Еще Дж. Кейнс заметил, что правильно было бы изымать избыточные сбережения населения, которые формируют пассивный источник дохода, посредством увеличения налоговых ставок и превращать их в активный источник дохода – в государственные инвестиции. Данный тип налоговой политики применяется обычно в сложные периоды развития, когда необходимо повысить уровень государственных закупок и инвестиций в определенные секторы экономики, а также увеличить поступление финансовых ресурсов в государственный бюджет, при этом уменьшая социальные расходы.

Фискально-перераспределительный тип также характеризуется повышенным налоговым бременем, но отличается от фискального типа тем, что в нем сочетаются такие факторы, как высокий уровень социальных расходов и значительные государственные инвестиции именно в экономику региона. Поэтому здесь главными целями выделены: фискальные и социально-перераспределительные. Суть данного типа налоговой политики заключается в том, что большая доля денежных средств наиболее обеспеченных слоев населения за счет высокопрогрессивных имущественных и подоходных налогов переориентируется посредством бюджетных механизмов в доходы менее обеспеченных экономических агентов. Таким образом, происходит выравнивание после налогообложения доходов наиболее богатых и бедных слоев населения. Эта политика применяется в Скандинавских странах, где высокий уровень налогового бремени сопровождается высоким уровнем социальной ответственности государства перед своим населением.

Модель политики минимальных налогов характеризуется невысоким уровнем налоговой нагрузки на экономику региона. Уменьшение

налоговых доходов бюджета приводит к уменьшению государственных инвестиций и социальных расходов. Эту модель характеризуют регулирующий и фискально - конкурирующий типы налоговой политики.

Регулирующий тип стимулирует экономическое развитие в целом. Этот тип политики был разработан А. Лаффером. По его мнению, в первую очередь необходимо снижать налоговые таких факторов производства, как труда и капитала. Так как снижение налогового бремени юридических лиц приведет к накоплению их доходов, а значит, в результате этого возрастут их инвестиционные возможности. Уменьшение налоговой нагрузки на заработную плату работников приведет к стимулированию их занятости, а значит, возрастет предложение рабочей силы. В итоге все это положительно повлияет на экономическую активность этих факторов и через какой-то промежуток времени увеличится и база налогообложения, которая, в свою очередь, компенсирует временные налоговые потери бюджета, которые возникли из-за снижения уровня налоговой нагрузки. Таким образом, суть данного типа налоговой политики заключается в стимулировании активности экономических агентов через снижение налогового бремени и увеличение их инвестиционных возможностей. Основные цели этой политики – экономические.

Фискально-конкурирующий тип стимулирует национальное развитие производства и перемещение транснациональных компаний, за размещение органов управления которых и за превращение их в национальных налоговых резидентов, конкурируют ряд фискальных юрисдикций. Они конкурируют за привлечение инвестиций нерезидентов, а также за изменение статуса наиболее обеспеченных людей и за все то, что приносит налоговые доходы и не требует государственных расходов. Эти юрисдикции создают крайне привлекательные преференциальные налоговые режимы со значительно более низкой налоговой и административной нагрузкой, сопровождаемой, как правило, обеспечением закрытости любой информации о налогоплательщиках и характере проводимых ими операций. В данном плане конкуренция идет не за перенос реальной производственной деятельности на территории конкурирующих юрисдикций, а за перенос управления финансовыми потоками. Именно для такой финансово-посреднической деятельности данный тип политики формирует наиболее благоприятные условия и соответствующую инфраструктуру. Глобализация, повышающая мобильность основных факторов производства (труда и капитала), в данном случае является питательной средой и движущей силой востребованности фискально-конкурирующего типа политики. Таким образом, сущность такого типа политики состоит в международной налоговой конкуренции отдельных фискальных юрисдикций за глобальных налогоплательщиков посредством создания преференциальных налоговых режимов, налогово-административный гнет которых несопоставимо слабее самых льготных налоговых режимов других юрисдикций. Недобросовестность подобной конкуренции зиждется на игнорировании сформированных веками принципов и норм налогообложения [4]. Этот тип налоговой политики очень востребован для стран, где существуют оффшорные зоны.

Модель политики разумных налогов характеризует фискально-регулирующий тип налоговой политики, который направлен на реализацию фискальной, социальной и регулирующей функций. Согласно этой модели достигается компромисс между функциями, что она характеризуется сбалансированным уровнем налоговой нагрузки, которая не замедляет развитие экономики и в то же время поддерживает значительный объем социальных расходов. Такую модель в основном используют развитые страны, которые достигли своего экономического развития. Приоритетными целями являются – фискальные, экономические и социальные.

Отметим, что в чистом виде встретить ту или иную модель на практике невозможно, поскольку чаще всего они адаптированы к сложившимся условиям хозяйствования.

Список литературы

1. Большая советская энциклопедия. – М.: Советская энциклопедия, 1978. – Т.29. – 1050 с.
2. Проект ЛИНК // Экономика и матем. методы. 1977. Т. 13 (май-июнь). С. 471-488.
3. Симонов В.В. Бюджет и налоги в экономической политике государства / В.В. Симонов, С.С. Сулакшин, И.В. Подпорина, М.Ю. Погорелко – М.: Научный эксперт, 2008. – 240 с.
4. Майбуров И.А. Налоговая политика: теория и практика: учебник для магистров, обучающихся по специальности «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика»/ под ред. И.А. Майбурова.– М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 519 с.

ИННОВАЦИИ В УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ И КОНТРОЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Мельник Маргарита Викторовна,
д-р экон. наук, профессор кафедры аудита и контроля
Финансового университета
при Правительстве Российской Федерации
Россия, г. Москва
E-mail: eaa@fa.ru

СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ КАК ФАКТОР РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Раскрыта взаимосвязь организации системы внутреннего контроля и постановки управленческого учета, показаны особенности организации управленческого учета на разных стадиях воспроизводственного цикла – закупки, подготовки производства, бизнес-процессы основного, вспомогательного и обслуживающего производства, продаж и послепродажного обслуживания. Особое внимание уделено управленческому учету и контролю за инвестиционной и финансовой деятельностью. Показана роль управленческого учета внешних связей организации, что развивает стейкхолдеровскую теорию анализа.

Ключевые слова: Система внутреннего контроля, управленческий учет, этапы воспроизводственного цикла, гармонизации материально-вещественных и денежных потоков, объекты и границы управленческого учета.

Выделение управленческого учета как самостоятельной подсистемы в учетно - аналитическом обеспечении управления экономическими субъектами стало характерно в период рыночной экономики. Однако следует подчеркнуть, что базой для формирования управленческого учета в большой мере являются данные, которые рассматривались раньше как самостоятельные направления учетно-аналитической системы и ключами характеристики состояния производственно-технической базы и бизнес-процессов. Характерным для этого направления учета всегда являлся оперативный учет и контроль за изменением объемных показателей производства и состоянием основных ресурсов, т.е. в период централизованной экономики проблемы управленческого учета в большей мере рассматривались через призму производственного, оперативного учета, т.е. с позиций, которые в большей мере связаны с регулированием и управлением текущим производством.

В настоящее время продолжаются дискуссии о сущности и принципах построения управленческого учета в экономических субъектах разного типа. При этом продолжает развиваться традиционный подход к управленческому учету, сформировавшийся прежде всего в Германии, как учет себестоимости продукции. Его часто увязывают с пониманием контроллинга. Другая позиция связана с трактовкой управленческого учета, характерного для США, когда управленческий учет трактуется как широкий учет всех позиций, влияющих на себестоимость продукции, калькулированием себестоимости отдельных видов продукции.

С самого начала формирования управленческого учета были заложены определенные противоречия: с одной стороны — выход на себестоимость отдельных видов продукции и ее калькулирования, что является важнейшим фактором развития именно в рыночной экономике, т.к. при помощи регулирования цены, прежде всего, поддерживается конкурентоспособность любого экономического субъекта. В этой связи особое значение для развития управленческого учета имеет маржинальная концепция, при которой все расходы предприятия, а их основой являются учет затрат на производство продукции, делятся на две составляющие. Переменные затраты, которые непосредственно ориентированы на ассортимент и объем произведенной продукции и отражают те

затраты, которые неотъемлемо связаны с конкретными видами продукции. В них прежде всего включаются затраты на основные материалы, которые, по характеристике Маркса, составляют субстанцию готовой продукции, и затраты на заработную плату на основных технологических операциях, которые в трансформационной экономике определяют преобразование исходного сырья и материалов в конечный продукт.

Все остальные виды затрат относятся к числу постоянных, хотя они по-разному реагируют на изменение общего производства. Характерной чертой постоянных расходов является то, что они в меньшей мере связаны с ассортиментом, но в большей мере связаны с общим объемом производимой продукции. В этой связи среди постоянных расходов являются, как правило, условно-постоянные или условно-переменные и постоянные, т.е. не реагирующие на изменение объема производства затраты, связанные в первую очередь с управленческими и коммерческими расходами.

В 1997 году при формировании отчетности экономических субъектов в рыночной экономике, вторая форма отчетности, связанная с отчетом о прибылях и убытках, сегодняшняя отчетность о финансовых результатах организации, построена на основе разделения затрат на две части: себестоимость продукции и отдельно управленческие и коммерческие расходы. Но при этом следует напомнить, что в форме №2, как правило, себестоимость продукции включает все расходы, которые связаны непосредственно с производством, т.е. в нее включается большая доля условно-переменных расходов, к которым относятся и затраты на вспомогательные материалы, и расходы на заработную плату в обслуживающих и вспомогательных процессах производства.

Таким образом, в современных условиях сама по себе природа управленческого учета представляет собой как бы симбиоз такого управленческого подхода, как маржинальной концепции, так и тех традиций, которые были в российской учетной культуре при формировании затрат, ориентированных на полное калькулирование продукции. Следовательно, перераспределение всех расходов обслуживающих и вспомогательных процессов, которые формируются в производстве на отдельные виды продукции, осуществляется косвенным методом. С этой позиции проблематика выбора наиболее эффективного метода отнесения расходов на вспомогательные и обслуживающие процессы на конкретные виды продукции остается весьма актуальной.

Имея в виду все эти процессы, хотелось бы посмотреть на то, как реагирует управленческий учет на совершенствование систем внутреннего контроля на предприятиях, как обязательного процесса, к которому сейчас предъявляются особые требования. С этой позиции следует вспомнить, что, собственно, с 2013 года в соответствии с законом ФЗ-402 «О бухгалтерском учете» каждая организация должна сформировать собственную систему внутреннего контроля. Причем объектом системы внутреннего контроля должны стать бизнес-процессы, которые протекают как в основных, так и во вспомогательных подразделениях предприятия и должны быть просмотрены с позиций рационального использования ресурсов и обеспечения достоверности отражения бизнес-процессов и затрат в управленческой и бухгалтерской отчетности предприятия. В этих условиях пересматриваются все стадии учетного процесса, которые формируются в любой организации, начиная с четкого заполнения первичных документов и отдельных промежуточных отчетов по конкретным подразделениям предприятия, т.е. отчет об исполнении бюджетов бизнес-организаций и подразделений, и уже на этой основе обеспечивается контроль за достоверностью составления всей отчетности. Несмотря на то, что система внутреннего контроля рассматривается как контроль за порядком ведения бухгалтерского учета в соответствием с требованиями, которые предъявляются Положениями по бухгалтерскому учету и стандартами бухгалтерского учета, по существу для полной реализации поставленной задачи необходим более широкий подход к построению системы внутреннего контроля. В этой части центральной становится задача гармонизации системы внутреннего контроля с основными позициями организации системы оперативного управления и регулирования производства, ибо для составления объективной, достоверной и полной отчетности необходимо, прежде всего, ориентироваться на оперативное выявление тех отклонений, которые возникают

в процессе реализации поставленных задач, и разработку мероприятий, обеспечивающих максимальное снижение рисков и минимизацию их последствий. Это обеспечивает устранение неблагоприятных отклонений именно в процессе хода производства, а не по итогам, когда составляются уже окончательные отчетности о деятельности предприятия за определенный период.

Кроме того, любой управленческий учет в настоящее время уже ориентирован не только на подведение итогов по выполнению годового задания, т.е. ориентирован на годовой период отчетности, но и рассматривается несколько шире. Прежде всего, это связано с вопросами инвестиционной деятельности, когда объектами учета становятся не только и не столько конечный результат деятельности предприятий, сколько вопросы реализации конкретного проекта, который реализуется с целью освоения либо новых процессов производства, либо совершенствования технологии и материально-технической базы производства, направленных на то, чтобы обеспечить снижение себестоимости продукции и повышения ее качества, сокращение сроков изготовления. Таким образом, объектами учета становятся не только производственная деятельность, но и инвестиционная деятельность предприятия, и оперативным управленческим становится учет, выходящий за рамки одного года, ориентированный на все стадии формирования инвестиционного проекта. В условиях деиндустриализации экономики хотелось бы подчеркнуть острую значимость данной проблемы.

В настоящее время, когда инвестиционная деятельность становится неотъемлемым звеном работы практически любого экономического субъекта, при составлении отчетности в течение года очень часто возникает нечеткость представления о реальной эффективности деятельности предприятия, т.к. при реализации проекта в первые периоды в отчетности отражают затраты, по которым нет адекватных доходов, ибо эти расходы на создание долгосрочно используемых ресурсов, отдача от которых будет только после запуска производства, т.е. после их введения в действие. Для того, чтобы это искажение определенным образом не вуалировало оценку деятельности, т.е. объективизировалось в материалах отчетности, очень важно выстроить управленческий учет применительно к инвестиционной деятельности по отношению к отдельным проектам и показывать результаты финансово-хозяйственной деятельности за период реализации таких инвестиционных проектов, а не в годовом разрезе. На это нацелено то, что в современных, типовых формах отчетности раскрываются данные не за два, как это было, а за период трех и более лет. Это позволяет видеть нарастание основных средств или создание новых нематериальных активов за определенный период времени без соответствующей отдачи и резкие изменения показателей финансовых результатов, связанных с ростом выручки или с серьезным изменением себестоимости продукции (при соотношении изменений выручки и затрат на производство), если проекты были направлены на изменение технологии или существенное снижение издержек производства при изготовлении традиционных видов продукции.

Таким образом, на сегодняшний день вопросы совершенствования управленческого учета напрямую связаны со спецификой той хозяйственной деятельности, которую ведет любой экономический субъект и, следовательно, органически связаны с той системой внутреннего контроля, которая должна быть выстроена.

В этой части представляется необходимым обратить внимание на то, что в настоящее время во всех методических материалах, как российский, которые выпущены в последнее время, в частности, в рекомендациях Минфина по формированию системы внутреннего контроля, так и международных, вопросы управленческого учета по инвестиционным видам деятельности изложены недостаточно, что и вызывает необходимость в настоящее время весьма большое внимание уделить организации СВК не только в текущей, но и в инвестиционной деятельности, а также в финансовой деятельности. Это практически следующая задача, которая стоит по организации систем внутреннего контроля и которая в обязательном порядке скажется на организации управленческого учета.

Что касается финансовой деятельности предприятия, то здесь, прежде всего, принципиальнейшим становится вопрос регулирова-

ния обязательств предприятия. Общеизвестно, что именно по соотношениям обязательств, которые несет предприятие и формированию активов, оценивается в большой мере финансовая устойчивость предприятия. При этом необходимо выделить в финансовой деятельности два аспекта управленческого учета, которые тоже напрямую связаны с организацией системы внутреннего контроля. Если в отношении инвестиционной деятельности система внутреннего контроля должна быть в большей мере привязана к оценке состояния ресурсов предприятия, особенно ресурсов долговременного пользования — нематериальных активов и основных средств и к характеристике текущих бизнес-процессов, то в финансовой деятельности центральными для управленческого учета становится контроль кредиторской задолженности, как за текущими обязательствами предприятия, и дебиторской задолженности, т.е. текущими обязательствами со стороны партнеров перед предприятием. В этой связи объектом управленческого учета становится финансовый цикл, а не производственный, т.е. время, связанное от первых затрат на изготовление продукции (закупок) до получения выручки непосредственно на текущие счета или в кассу предприятия при реализации этой продукции. Именно соотношение дебиторской и кредиторской задолженности является тем фактором, который формирует отличие финансового цикла от производственного и, естественно, превышение кредиторской задолженности предполагает, что предприятие получает возможность вести текущее производство, привлекая чужие средства, тогда как наличие большой дебиторской задолженности требует у предприятия формирования дополнительного оборотного капитала для того, чтобы продолжать хозяйственную деятельность до погашения затрат за отгруженную продукцию, т.е. когда погашается (уменьшается) дебиторская задолженность и появляются реальные деньги за продукцию, отгруженную ранее.

Имея это в виду, следует подчеркнуть еще один очень важный момент: при построении системы внутреннего контроля в качестве его объекта необходимо рассматривать именно соотношение обязательств предприятия и своевременное выявление отклонений от намеченных сроков погашения – дебиторской задолженности, задержка погашения которой может вызвать существенные финансовые разрывы и кредиторской задолженности, поскольку несвоевременное ее погашение ставит под угрозу имидж предприятия о платежеспособности и даже может привести к постановке вопроса о банкротстве предприятия, т.к. соотношение текущих и накопленных долгов по отношению к выручке и состоянию основных средств может быть сигналом к банкротству предприятия.

Эта сторона движения денежных потоков становится важнейшим объектом в системе внутреннего контроля и требует огромного внимания со стороны грамотной постановки управленческого учета в части, прежде всего, восстановления традиций операционного учета, который в централизованной экономике ориентировался, в основном, на выявление отклонений от заранее заданных параметров и своевременного получения сигналов о таких отклонениях с целью либо предупреждения их возникновения, либо по принятию мер, которые направлены на обеспечение в меняющихся условиях непрерывности хода производства. В частности, если идет задержка погашения дебиторской задолженности, то предприятие предварительно должно уже составить для себя план, каким образом данный финансовый разрыв может быть покрыт, и тем самым стараться адекватно изменить величину своей кредиторской задолженности, либо привлечь дополнительные заемные средства для пополнения оборотного капитала. Эта позиция связана с оперативным управленческим учетом.

Следует отметить, что управленческий учет финансовой деятельности также связан с четким контролем за погашением финансовых обязательств по полученным кредитам и займам, что связано с контролем как за своевременной уплатой процентов за соответствующие привлеченные средства, так и за сроками погашения самого кредита. В частности одной из таких задач является перевод финансовых обязательств из долгосрочных в краткосрочные в тот момент, когда наступает последний этап погашения финансовых вложений. В соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности происходит именно такая трансформация, когда в последний год погашения долгосрочный кредит переходит в оперативный, т.е. кредит, который

должен быть погашен в течение текущего года. В этом плане вопросы развития управленческого учета должны быть органически связаны с системой внутреннего контроля предприятия, но при этом объектами внутреннего контроля становятся не только непосредственно операционные циклы, т.е. основная и текущая деятельность по изготовлению готовой продукции, но и инвестиционная и финансовая деятельность конкретных экономических субъектов.

В этой связи существенно большее внимание следует уделить постановке сквозного внутреннего контроля предприятия, в котором имеет место его широкая трактовка, т.е. ориентация контроля не только на предупреждение тех отклонений, которые возникают в процессе производства и должны быть своевременно учтены для обеспечения эффективной деятельности предприятия (для этого они должны быть наиболее полно и своевременно отражены в управленческом учете), система внутреннего контроля должна охватывать практически все виды контроля организации, начиная с традиционного контроля за качеством выпускаемой продукции и включая контроль за качеством исполнения основных операций, т.е. соблюдением тех регламентов, которые записаны технологической картой для каждого конкретного работника и связаны не только с исполнением экономических нормативов, но и всех тех технологических параметров, которые включены в бизнес-процесс производства. Такая трактовка систем внутреннего контроля в наибольшей мере корреспондирует с широкой трактовкой управленческого учета, когда речь идет о задаче обеспечения информацией менеджмента организации применительно ко всем стадиям производства и на всех уровнях управления. При такой постановке, естественно, происходит обогащение производственного учета и управленческого учета. Это достаточно четко можно проследить, когда речь идет о контроле за качеством продукции. В данном случае, если посмотреть производственную составляющую такого контроля, то она связана с оценкой точности соблюдения всех тех стандартов, которые установлены для готового продукта и, прежде всего, ориентирована на их соблюдение. Если посмотреть более широко с позиций рыночной экономики, то важнейшей проблемой контроля за качеством продукта является ее соответствие тем требованиям, которые непосредственно предъявляются клиентами, потребителями каждого конкретного вида продукции. И в этом плане возникают, как правило, две параллельные задачи. Одна из них связана с контролем за соблюдением ассортиментной линии, т.е. своевременности изменения ассортимента производимой продукции и, следовательно, приходится возвращаться к решению задачи, которая традиционно всегда ставилась в производстве – обоснование партии запуска-выпуска конкретной продукции, но в рыночной экономике и при снижении серийности производства, доминирующим становится заказ со стороны клиента и, следовательно, необходимо очень четко продумывать систему сочетания устойчивости производства в определенных бизнес-процессах, которые направлены на изготовление деталей и узлов, проведение тех процессов, которые характерны для всех ассортиментных групп, и загрузки тех бизнес-процессов, которые связаны с изготовлением конкретного вида продукции, конкретной ассортиментной линии. Таким образом, для удовлетворения этих требований, которые являются важнейшей характеристикой рыночной экономики, приходится возвращаться к регулированию и контролю за организацией бизнес-процесса предприятия, что органически соединяет эффект финансовых результатов деятельности предприятия с грамотной организацией производственного процесса. Именно управленческий учет является тем мостиком, который связывает эти два процесса. Кроме того, когда речь идет о качестве продукции, то на нее огромное влияние оказывает качество поставляемых материалов, а при широкой кооперации, которая является весьма характерным спутником интеграции производства, качество тех узлов и деталей, которые поставляют смежники. И в этом плане возникает проблема технического входного контроля материалов, то что всегда было присуще ответственным производствам; оценка влияния поставок материальных ресурсов на экономические результаты деятельности предприятия. Именно поэтому возникает проблема управленческого учета процесса закупок, когда речь идет о том, кто поставляет те или другие материалы, узлы или

детали, на каких условиях, в каком масштабе. И если речь идет об оперативном управленческом учете, то именно партия поставок и их гармонизация с партией запуска конкретных ассортиментных групп в производстве становится важным элементом сочетания процесса закупок и процесса производства, что позволяет оптимизировать материально-производственные запасы и, как следствие, снизить потребность в оборотном капитале предприятия.

Таким образом, можно совершенно уверенно отметить, что процесс, который традиционно относился к процессам производственного характера, в настоящее время все больше увязывается с теми затратами, которые несет предприятие, причем не только с позиций текущих затрат, но и с позиций того объема финансовых ресурсов, которые должны быть выделены под формирование материально-производственных запасов.

Аналогичная позиция происходит и при урегулировании запаса готовой продукции на складе, ибо здесь речь должна идти о формировании рациональной партии отгрузки конкретным клиентам, особенно если эти клиенты являются постоянными для конкретного предприятия и, следовательно, учет требований и пожеланий клиентов по отгрузке продукции имеет очень большое значение.

С другой стороны, это связано с выбором соотношения запасов готовой продукции на складе и возможностью отгрузки этой продукции при отсрочке платежа тем клиентам, которые в конкретных условиях не могут заплатить за заказанную продукцию сразу, т.е. с формированием дебиторской задолженности. Этот момент регулирования и, самое главное, расчет экономической целесообразности увеличения запаса готовой продукции на складе, или увеличения дополнительных расходов предприятия, которые связаны с формированием дебиторской задолженностью, в частности привлечения краткосрочных кредитов для пополнения оборотного капитала, становится важнейшим объектом контроля и одновременно объектом управленческого учета. Аналогичная ситуация может быть и внутри предприятия, когда речь идет о формировании внутрипроизводственных запасов, т.е. межоперационных запасов, и обеспечения непрерывности производства.

Таким образом, следует подчеркнуть, что практически вопросы оперативного учета как важнейшей части или стадии управленческого учета затрагивают практически все стадии воспроизводственного процесса, начиная от закупок и включая все стадии подготовки производства, на которое в настоящее время также требуется достаточно большое количество средств и уходит достаточно длительный период времени. Однако в настоящее время процессы подготовки производства ведутся параллельно с текущим производством, т.е. когда подготовка нового производства, освоение нового вида продукции, введение новой технологии проходит параллельно с текущим производством и плавно включается в непосредственный производственный процесс. Эти проблемы предполагают, прежде всего, выделение в качестве объектов управленческого учета все процессы, связанные с его подготовкой, включая научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, технологические разработки, которые ведутся на предприятии сейчас практически непрерывно. Т.е. объектом управленческого учета практически становится не только текущее производство, но и процесс подготовки производства. В этом плане чрезвычайно важно учесть требования, изложенные в ПБУ № 17, где как раз речь идет об учете затрат на НИР и ОКР, технологические разработки и определении тех затрат, которые могут быть списаны на текущее производство, а тех расходов, которые связаны с созданием нематериальных активов и впоследствии капитализируются.

Таким образом, понимание процесса подготовки производства как важнейшего объекта управленческого учета и объекта контроля за теми затратами, которые несет предприятие, тоже становится достаточно новым и интересным направлением контроля и управленческого учета, которые до сих пор еще недостаточно раскрыты в научной литературе, а, главное, в методической литературе, и могут вызывать серьезные трудности в экономических субъектах при формировании полной и комплексной системы внутреннего контроля, которая имеет сквозной характер по всем стадиям воспроизводственного цикла, начиная с подготовки производства и введения всех тех новаций, которые предшествуют формированию нового биз-

нес-процесса, организации самого бизнес-процесса и процесса реализации продукции.

С такой позиции управленческий учет становится важнейшим элементом базы бюджетирования, которая позволяет формировать текущую промежуточную отчетность, отчетность об исполнении бюджетов по отдельным подразделениям и очень часто по отдельным бизнес-процессам, что обеспечивает составление достоверной бухгалтерской отчетности за годовой период.

Одновременно хотелось бы обратить внимание еще на один не менее важный вопрос, который связан с учетом взаимодействия с основными партнерами. Речь идет о согласованности сроков выполнения отдельных работ, которые отданы на аутсорсинг, или которые выполняются отдельными подрядчиками. Это имеет особое значение для тех организаций, где длительный производственный цикл. В этом случае согласование сроков выполнения частных бизнес-процессов в конечном итоге определяет общую длительность производственного цикла и выполнения заказов партнеров. Такая пространственная рассредоточенность совокупного бизнес-процесса требует, во-первых, четкого определения целесообразности передачи на аутсорсинг или применение кооперационных связей с другими предприятиями, с организацией производства такого типа. При выборе соисполнителя часто большое внимание уделяется стоимостной позиции таких отношений, но упускается оценка возможности дополнительных затрат, возникающих в связи с нарушением длительности производственного цикла и неоправданного роста межоперационных запасов, возможности возникновения соответствующих санкций со стороны клиентов-потребителей за несвоевременное выполнение заказов.

Учитывая все эти позиции, можно утверждать, что в современных условиях проблематика постановки управленческого учета напрямую связана с организацией системы внутреннего контроля предприятия за всеми сторонами деятельности и, следовательно, предполагает, с одной стороны, активную интеграцию систем внутреннего контроля с постановкой управленческого учета и, с другой стороны, понимание управленческого учета не только с позиций формирования внутренних затрат производства, но еще и с позиций активного влияния грамотной постановки бизнес-процессов и ориентации потоков материально-вещественных и денежных ресурсов на финансовые результаты деятельности экономических субъектов.

Список литературы

1. Багаева И.В. Производственный учет и контроль как взаимосвязанные элементы системы управления. Международный бухгалтерский учет №31, 2013
2. Бычкова С.М. Контроль качества аудита/С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова — М.: ЭКСМО, 2008
3. Годлевский В.Е. Применение метода анализа причин и последствий потенциальных несоответствий (EMEA) на различных этапах экономического цикла на автомобильной продукции (В.Е. Годлевский, А.Д. Дмитриев, Г.Н. Изюменко, А.В. Литвинов, Г.Л. Юмак — Самара.: Г.П. Перспектива, 2002
4. Лабынцев Н.Т. Управленческий учет и внутрифирменный контроль в условиях коммерческой деятельности. Монография . — М.: Финансы и статистика, 2009
5. Мельник М.В. Инновации в учетно-контрольных процессах современных коммерческих организаций — М.: Экономика и управление: проблемы и решения №5 (17), стр. 2-8, 2013
6. Мельник М.В. Развитие внутреннего финансового контроля и аудита в коммерческих организациях. — Казань.: Казанский экономический вестник №6 (14) стр. 89-98, 2014

Алексеева Гульнара Ильсуровна,
канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета
в коммерческих организациях
Финансового университета при Правительстве РФ
Россия, г. Москва
E-mail buhuchet@fa.ru

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ДОХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ В УСЛОВИЯХ РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

В целях сближения российских правил учета с МСФО с 01.01.2011 года вступили в силу изменения, внесенные в Положение № 34н по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина России от 24.12.2010 № 186н. Одно из них связано с изъятием из текста указанного положения определения доходов будущих периодов. Это привело к возникновению на практике сложностей в учете объектов, отражаемых в составе доходов будущих периодов, поскольку данная категория исключена из одного нормативного документа и при этом осталась в других нормативных и методических документах, что влияет на методологию бухгалтерского учета и, как следствие, на достоверное представление информации в отчетности экономического субъекта.

Ключевые слова: доходы будущих периодов, доходы, обязательства, финансовая отчетность, МСФО.

Последние годы отмечены активным реформированием российского бухгалтерского учета. Основным инструментом данного процесса, как указано в разделе 1 Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (далее - Концепция), были приняты Международные стандарты финансовой отчетности (далее - МСФО) [1].

В целях сближения российских правил учета с МСФО с 01.01.2011 года вступили в силу изменения, внесенные в Положение № 34н о ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (далее – Положение №34н) Приказом Минфина России от 24.12.2010 № 186н. Одно из них связано с изъятием из текста Положения № 34н определения доходов будущих периодов. В МСФО выделяют пять элементов финансовой отчетности: активы, обязательства, капитал, доходы и расходы, а такая категория, как «доходы будущих периодов», в них отсутствует, что влечет необходимость реклассификации доходов будущих периодов в доходы либо обязательства при составлении российскими компаниями бухгалтерской финансовой отчетности в формате МСФО.

Несмотря на исключение категории «доходы будущих периодов» из Положения № 34н, ряд нормативных и методических документов содержат предписание отражать отдельные поступления в качестве этой упраздненной категории бухгалтерского учета [8]:

- в соответствии с п. 9 Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000), утвержденного приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 92н, целевое финансирование учитывается в качестве доходов будущих периодов;
- в соответствии с п. 29 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н стоимость безвозмездно полученных основных средств отражается по кредиту счета учета доходов будущих периодов;
- в соответствии с п. 4 Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утвержденных приказом Минфина РФ от 17.02.1997 г. № 15, разница между

общей суммой лизинговых платежей по договору лизинга и стоимостью лизингового имущества отражается в составе доходов будущих периодов;

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (далее – План счетов), содержит счет 98 «Доходы будущих периодов», который в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов предназначен для учета доходов, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, а также безвозмездных поступлений, поступлений задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, выявленных разниц между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью ценностей, принятых к бухгалтерскому учету при выявлении недостачи и порчи.

Кроме того, в соответствии с Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» в бухгалтерском балансе доходы будущих периодов отражаются в разделе V «Краткосрочные обязательства».

Таким образом, названные документы содержат упраздненный с 01.01.2011 г. объект бухгалтерского учета. Внеся изменения в Положение № 34н, Минфин России оставил в прежней редакции связанные с ним документы нормативного и методического уровней регулирования бухгалтерского учета. По мнению автора, это влечет неоднозначное толкование действующих нормативных и методических документов в части учета доходов будущих периодов, которые существуют как объект бухгалтерского учета согласно вышеназванным документам и не существуют в соответствии с Положением №34н.

Категория «доходы будущих периодов» отсутствует и в Положении по бухгалтерскому учету (ПБУ 9/99) «Доходы организации», утвержденном приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н.

В соответствии с ПБУ 9/99 доходы делятся на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы. Доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими поступлениями.

Из названных в ПБУ 9/99 прочих поступлений в составе доходов будущих периодов учитывались и продолжают учитываться на практике:

- арендная плата и лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности (в случае, когда это не является предметом деятельности организации), поступающие по условиям договора раньше, чем отчетный период, в котором они имеют место. В соответствии с п. 15 ПБУ 9/99 в данном случае необходимо исходить из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и условий соответствующего договора, которое соотносится с принципом начисления в МСФО, согласно которому результаты сделок и прочих событий признаются при их наступлении (а не при получении или выплате денежных средств или их эквивалентов) и учитываются в том отчетном периоде и отражаются в финансовых отчетах тех отчетных периодов, в которых они произошли.

- активы, полученные безвозмездно, в том числе полученные по договору дарения.

Из п. 16 ПБУ 9/99 следует, что эти поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке по мере образования (выявления).

По вопросу учета доходов будущих периодов на практике сформировались следующие мнения специалистов.

По мнению Давыдовой О.В., «Исходя из понятия будущих экономических выгод, доход - это, в частности, результат использования актива соответствующим образом. В момент получения товаров безвозмездно доход не возникает, поскольку их получение не связано с использованием каких-либо активов. Доходы возникнут в дальнейшем, когда эти товары начнут способствовать притоку денежных средств». [9]

Крутякова Т.Л. утверждает следующее: «с 1 января 2011 г. п. 81 Положения по ведению бухгалтерского учета, который устанавливал порядок признания тех или иных доходов в составе «доходов будущих периодов», утратил свою силу.

Это не значит, что само понятие «доходы будущих периодов» больше не существует. Просто с 2011 г. использование счета 98 ограничено лишь теми ситуациями, которые прямо прописаны в нормативных документах.

В первую очередь счет 98 используется в отношении бюджетных средств, направленных коммерческой организации на финансирование расходов (п. 9 ПБУ 13/2000)».[11]

По мнению Снегирева А.Г., «доходы - это возможность прямого или косвенного притока денежных средств в результате использования актива. Поступление основного средства безвозмездно не связано с использованием какого-либо актива организации, следовательно, в момент его получения доходы не возникают. Увеличение экономических выгод в этом случае возможно только в момент начала использования объекта основных средств, полученного безвозмездно… в качестве источника финансирования рыночной стоимости безвозмездно полученных активов в Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств предложены доходы будущих периодов. Этими разъяснениями следует руководствоваться, поскольку методическими указаниями по вопросам бухгалтерского учета наряду с положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету установлены правила и способы ведения бухгалтерского учета, и они подлежат применению, пока не будут утверждены федеральные и отраслевые стандарты, предусмотренные Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».[12]

Иванов А.Е. считает, что «После вступления в силу с 01.01.2011 изменений в Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации в соответствии с Приказом Минфина России от 24.12.2010 № 186н из текста Положения были изъяты определения расходов и доходов будущих периодов … наличие таких учетных категорий в российском бухгалтерском учете являлось рудиментом, который необходимо было удалить для дальнейшей интеграции отечественных бухгалтерских стандартов с международными … несмотря на полное изъятие из разд. III «Основные правила составления и представления бухгалтерской отчетности» Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации п. 81, определявшего доходы будущих периодов как доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отдельные нормативные документы по-прежнему предписывают отражать отдельные поступления в качестве этой упраздненной категории бухгалтерского учета» [10].

Таким образом, такая категория, как «доходы будущих периодов», по мнению автора, стала спорной.

В случае возникновения подобных ситуаций Минфин России пользуется принципом приоритета нормы, принятой позднее, а именно: в случае возникновения противоречия между нормативными правовыми актами одного иерархического уровня в системе правовых актов Российской Федерации нормативный акт, вступивший в силу позже, имеет приоритет перед актом, вступившим в силу раньше. Это утверждение следует из Письма Минфина России от 23.08.2001 № 16-00-12/15: «… в случае коллизии нормативный акт, вступивший в силу позже, имеет приоритет перед актом, вступившим в силу ранее первого» [7].

Исходя из вышеизложенного, следует, что исключение из Положения №34н категории «доходы будущих периодов» влечет за собой прекращение использования данной категории в бухгалтерском учете независимо от того, что она по-прежнему упоминается в ранее утвержденных нормативных документах. Следовательно, в зависимости от ситуации, в бухгалтерском учете должен признаваться либо доход, либо обязательство:

- арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи, относящиеся к будущим отчетным периодам, - в составе авансов полученных;

- выручка от оказания услуг - по мере готовности;

- разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей, - в составе прочих доходов;

- безвозмездные поступления активов по договору дарения - в составе прочих доходов, т.к.

в соответствии с положениями Гражданского кодекса РФ возврату они не подлежат;

- безвозмездные поступления, относящиеся к категории оборотных активов - в составе прочих доходов. Что касается безвозмездных поступлений внеоборотных активов, то они должны отражаться в составе доходов будущих периодов, т.к. они приносят экономическую выгоду организации по мере амортизации в течение срока использования.

Таким образом, по мнению автора, следует обратить внимание на возникающие на практике сложности в связи с тем, что категория «доходы будущих периодов» исключена из одного нормативного документа и при этом осталась в других нормативных и методических документах, что влияет на методологию бухгалтерского учета.

На взгляд автора, в настоящее время, пока не утверждены федеральные стандарты, следует руководствоваться правилами, закрепленными в действующих нормативных документах. Это указано и в п. 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»: если по конкретному вопросу непосредственное регулирование отсутствует, то организация вправе самостоятельно разрабатывать правила учета по аналогии с действующими нормативными требованиями либо использовать решения, закрепленные в МСФО, введенными в действие на территории РФ.

Список литературы

1. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (одобрена Приказом Минфина России от 01.07.2004 N 180).
2. Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга: Приказ Минфина России от 17.02.1997 N 15.
3. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: Приказ Минфина России от 31.10.2000 N 94н.
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: Приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н.
5. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000: Приказ Минфина России от 16.10.2000 N 92н.
6. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: Приказ Минфина России от 29.07.1998 N 34н (в ред. Приказа Минфина России от 24.12.2010 № 186н).
7. Письмо Минфина России от 23.08.2001 N 16-00-12/15 (о применении ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов»).
8. Алексеева Г.И. Проблемы учета доходов будущих периодов в условиях реформирования российского бухгалтерского учета // Бухгалтер и закон, 2014, №4.
9. Давыдова О.В. Учет товаров, полученных безвозмездно // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение, 2013, № 7.
10. Иванов А.Е. Издержки реформирования отечественного бухгалтерского учета: расходы будущих периодов, доходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов // Международный бухгалтерский учет, 2013, №2; Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии, 2013, № 1.
11. Крутякова Т.Л. Годовой отчет 2013 // АйСи Групп, 2013.
12. Снегирев А.Г. Учет «бесплатного» холодильного оборудования // Предприятия общественного питания: бухгалтерский учет и налогообложение, 2013, № 7.

Антонова Марина Валерьевна,
аспирантка
Чебоксарского кооперативного института (филиал)
Российского университета кооперации
Россия, г. Чебоксары
E-mail: antonova210672@mail.ru

ФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТНОСТИ В ОБЛАСТИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ ОРГАНИЗАЦИЙ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ

Раскрыта значимость устойчивого развития организаций потребительской кооперации и основные принципы формирования отчетности в области устойчивого развития.

Ключевые слова: устойчивое развитие, потребительская кооперация, отчетность по устойчивому развитию.

Концепцией развития потребительской кооперации являются стратегические ориентиры с целью обеспечения стабильного поступательного развития системы потребительской кооперации, расширения и интенсификации ее деятельности, приобретения влияния на социально ориентированном рынке продовольственных и непродовольственных товаров, повышения авторитета и участия в решении социально-экономических проблем и обеспечения безопасности страны в сфере продовольственного обеспечения. Условия формирования такой концепции создают достаточные предпосылки к активному развитию потребительской кооперации на единой идеологической, политической, экономической и организационной основе.

Обладая огромными традициями и большим человеческим потенциалом, потребительская кооперация исторически существует более 180 лет, в настоящее время осуществляет торговую, заготовительную, производственную деятельность, оказывает социальные и бытовые услуги населению, производит сельскохозяйственную продукцию.

Действия, предпринятые органами государственной власти Чувашской Республики в целях создания условий для развития потребительской кооперации в Чувашской Республике, нашли отражение в Законе Чувашской Республики [1], которым закреплены основные задачи государственной поддержки и стимулирования деятельности организаций потребительской кооперации:

1) реализация единой государственной политики, направленной на создание правовых и экономических условий деятельности организаций потребительской кооперации;

2) повышение уровня занятости сельского населения на основе развития деятельности потребительской кооперации, в том числе создание новых рабочих мест;

3) внедрение современных технологий, содействие в осуществлении технического перевооружения, реконструкции и строительства объектов организаций потребительской кооперации;

4) повышение уровня обеспечения населения товарами и услугами;

5) устойчивое развитие организаций потребительской кооперации.

Главным условием динамичного и стабильного развития потребительской кооперации является удовлетворение интересов основных вовлеченных в кооперативы групп:

- потребителей товаров и услуг - основы экономического развития,
- работников потребительской кооперации - движущей силы системы потребительской кооперации,
- пайщиков - социальной основы потребительской кооперации.

Считается, что интересы потребителей товаров и услуг потребительской кооперации заключаются в получении доступных и качественных товаров и услуг.

Интерес работников потребительской кооперации полагает обеспечение достойного уровня жизни, условий труда, социального и пенсионного обеспечения, вознаграждения труда сообразно вложению собственных сил и средств.

Интересы пайщиков сведены доступом к товарам и услугам потребительской кооперации на льготных условиях, целесообразность вложения средств в развитие потребительской кооперации.

На основе действующих нормативных документов в области устойчивого развития и концепции развития потребительской кооперации можно предложить модель устойчивого развития организаций потребительской кооперации (рис. 1).

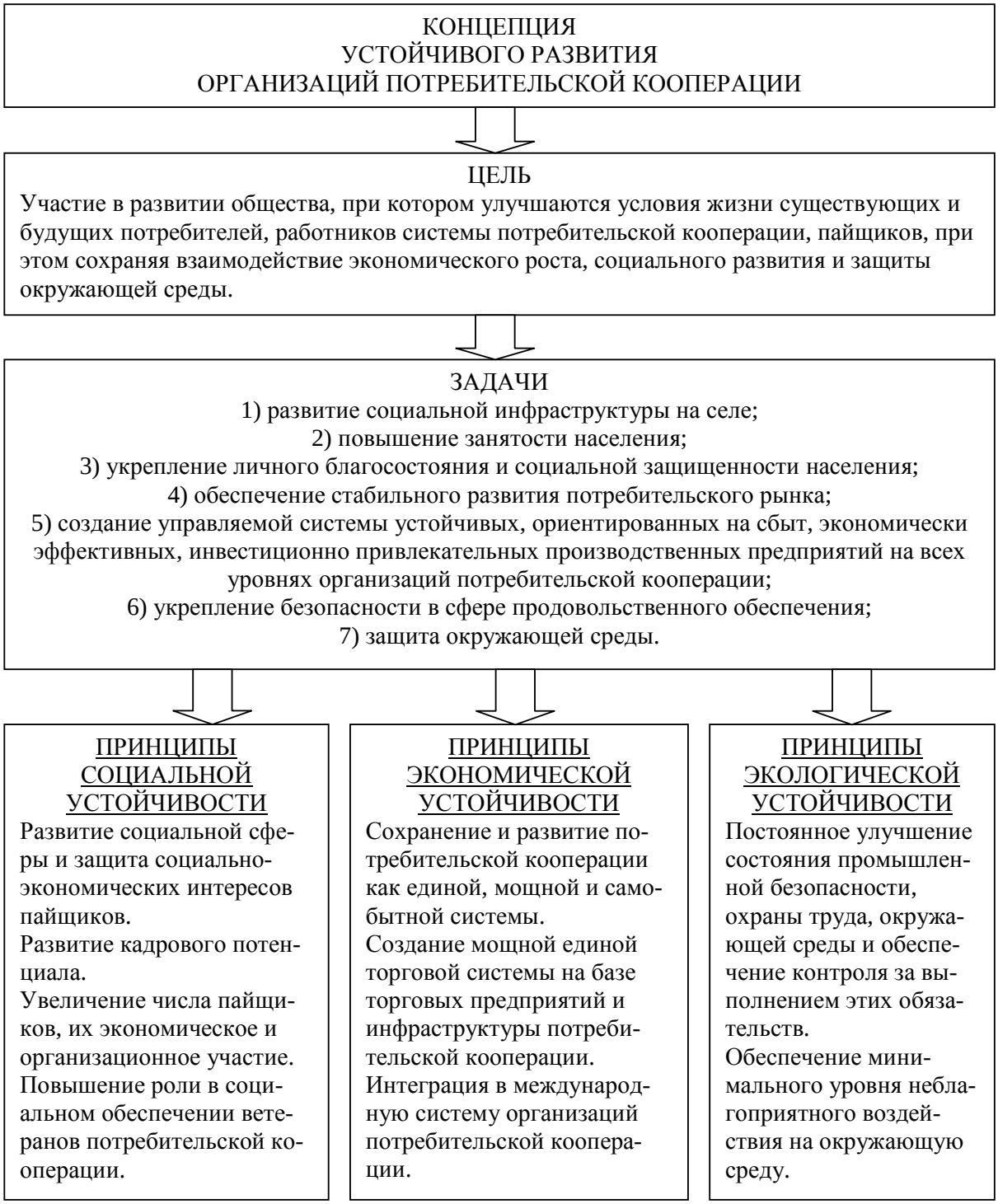

Рис. 1. Модель устойчивого развития организаций потребительской кооперации

Поэтому для эффективной реализации кооперативной модели устойчивого развития необходимо ее обеспечение, в том числе учетное.

Процесс создания отчетности по устойчивому развитию для российских организаций основывается на рекомендациях (Руководство по отчетности в области устойчивого развития), которые и разработаны международной некоммерческой организацией «Глобальная инициатива по отчетности» - Global Reporting Initiative (GRI).

Отчетность в области устойчивого развития представляет собой практику анализа и оценки деятельности организации в экономической, социальной и экологической сферах, а также способ информирования всех заинтересованных сторон о результатах этой деятельности. Одно из преимуществ такой формы отчетности, подготовленной с использованием Руководства GRI, – то, что она позволяет сравнивать результаты деятельности различных организаций, а также результаты деятельности одной организации в различные моменты времени.

Основными принципами отчетности в области устойчивого развития, согласно GRI, являются принципы существенности, охвата заинтересованных сторон, контекста устойчивого развития и полноты. Существенность предполагает включение в отчет тем и показателей, которые отражают существенные воздействия организации на экономику, окружающую среду и общество или могут существенно повлиять на оценки и решения заинтересованных сторон. Исходя из принципа охвата заинтересованных сторон, организация, готовящая отчет, должна выявить стороны, заинтересованные в ее деятельности, и пояснить в отчете, каким образом их ожидания и интересы были учтены при подготовке отчета. По принципу контекста устойчивого развития отчет должен представлять результаты деятельности организации в широком контексте устойчивого развития, т.е. какой вклад организация вносит или намеревается внести в будущем, в улучшение или деградацию экономических, экологических и социальных ситуаций, процессов развития и тенденций на местном, региональном и глобальном уровнях. Принцип полноты предполагает охват существенных тем и показателей, а также границы отчетности должны быть достаточны для того, чтобы отразить значительное воздействие на экономику, окружающую среду и общество и дать заинтересованным сторонам возможность оценить результаты деятельности организации за отчетный период. Прежде всего, полнота включает три основных измерения – сферу охвата, границы и временные рамки отчетности.

В процессе подготовки отчета также важно следовать принципам для обеспечения качества отчета: сбалансированности, сопоставимости, точности, своевременности, ясности и надежности. По принципу сбалансированности отчет должен отражать положительные и отрицательные аспекты результативности организации, для того, чтобы дать возможность обоснованной оценки общей результативности. Информация, которую организация приводит в отчете, должна отражать изменения, произошедшие в организации, в динамике и давать возможность сравнивать ее показатели с данными других организаций (принцип сопоставимости). По принципу точности информация должна быть достаточно точной и подробной и предоставляться регулярно, чтобы заинтересованные стороны могли на ее основе своевременно принимать важные решения. Практическая польза от информации, согласно принципу своевременности, заключается в том, что отчетность осуществляется на основе регулярного графика и информация доступна своевременно, так что заинтересованные стороны могут принимать информационные решения. Принцип ясности предполагает, что информация должна обнародоваться в форме, понятной и доступной для заинтересованных сторон, использующих такой отчет. Кроме того, заинтересованные стороны должны быть уверены в возможности проверки отчета для фиксации степени достоверности его содержания и адекватности применения (принцип надежности).

Во многих странах сейчас остро стоит вопрос о представлении финансовой отчетности с указанием одновременно экономических, экологических и социальных аспектов деятельности организации. Основная проблема составления такой отчетности заключается в отсутствии единой методики выделения и определения информации, которая направлена исключительно на экономические, экологические и социальные цели деятельности организации.

В настоящее время для оценки деятельности предприятий и организаций в области устойчивого развития используются стандарты нефинансовой отчетности. Использование стандар-

тов нефинансовой отчетности приносит выгоды не только обществу, получающему доступ к информации о различных аспектах деятельности ключевых компаний, но и самим компаниям. Среди основных преимуществ разработки организацией нефинансового отчета можно назвать следующие: улучшение имиджа и репутации за счет информирования широкой общественности об экономических, экологических и социальных результатах деятельности компании; усиление конкурентных позиций ее бренда; повышение лояльности клиентов и сотрудников; получение поддержки со стороны инвесторов и государственных структур; получение обратной связи от всех заинтересованных групп, выявление их оценок и ожиданий в отношении деятельности компании; повышение эффективности системы долгосрочного планирования и управления рисками.

Организациям потребительской кооперации, которые могут воспользоваться новой системой отчетности, она даст широкие возможности продемонстрировать всем заинтересованным сторонам не только важность и ценность своей деятельности, но и показать ее эффективность, умение грамотно распоряжаться ресурсами, которые им предоставляет государство, пайщики, отражать информацию в динамике и сравнивать себя с другими организациями.

На сегодняшнем этапе для составления отчетности в области устойчивого развития можно воспользоваться минимальным набором, включающим не менее десяти индикаторов устойчивого развития, хотя бы по одному из каждой ключевой области – экономики, экологии, социальной сферы.

Постановлением Совета Центросоюза России были разработаны формы отчетности в системе потребительской кооперации РФ, включающие бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, а также специальные формы ведомственного статистического наблюдения [5].

Таблица 1. Перечень форм отчетности организаций потребительской кооперации

Форма	Название	Период
Форма 3-КС (потребсоюз)	Сведения об инвестиционной деятельности потребительской кооперации	годовая
Форма 1-недвижимость	Информация о наличии и движении объектов недвижимости потребительской кооперации	годовая
Форма 1-П (потребсоюз) - срочная	Сведения о производстве продукции в системе потребительской кооперации	месячная
Форма 1-П (потребсоюз)	Сведения о промышленной деятельности в системе потребительской кооперации	годовая
Форма 1-торг (потребсоюз) – срочная	Сведения о торговой деятельности	месячная
Приложение к форме 1-торг (потребсоюз)	Сведения о торговой деятельности	годовая
Форма 2	Сведения о закупках сельскохозяйственных продуктов, дикорастущих, животноводческого и прочего сырья	месячная
Форма 5-т (потребсоюз)	Сведения о численности и заработной плате работников	годовая
Форма 6-торг (потребсоюз)	Сведения о численности пайщиков, организационной структуре потребительской кооперации	годовая
Форма 7-торг (сеть)	Сведения о материально-технической базе потребительской кооперации	годовая
Форма 10-торг (потребсоюз)	Платные услуги населению	годовая
Форма 1-услуги	Обеспечение населения услугами	годовая
Форма 5-ф	Отчет о финансовых результатах	годовая
Форма 5-фр	Справка о финансовых результатах	квартальная
Форма № 15	Сведения об отдельных видах деятельности организаций потребительской кооперации	квартальная
Форма 72-к (потребсоюз)	Сведения о составе и движении кадров в системе потребительской кооперации	один раз в два года

Анализируя данные таблицы и содержание перечисленных форм, можно отметить, что при составлении годовой отчетности руководство организации потребительской кооперации практически использует интегрированный подход обобщения финансовой и нефинансовой информации.

Обеспечение единообразия в содержании форм отчетности всех организаций независимо от их организационно – правовой формы и вида деятельности может быть достигнуто разработкой унифицированных форм отчетности в области устойчивого развития.

Список литературы

1. Закон Чувашской Республики от 15 июня 1999 г. № 7 «О государственной поддержке и стимулировании деятельности потребительской кооперации Чувашской Республики»
2. Концепция развития потребительской кооперации в Российской Федерации до 2015 года. URL: http://www.rus.coop.
3. Концепция развития потребительской кооперации в Российской Федерации до 2015 года. URL: http://www.rus.coop.
4. Повышение информационной открытости бизнеса через развитие корпоративной нефинансовой отчетности. Аналитический обзор корпоративных нефинансовых отчетов, 2008 – 2011. // А.Н. Шохин, Л.В. Аленичева, Е.Н. Феоктистова, Ф.Т. Прокопов, М.Н. Озерянская.; М.: РСПП, 2012. 102 с.
5. Постановление Совета Центросоюза России протокол № 3-С/12 п.4 от 02.10.2012 г.
6. URL: http://www.rus.coop., http://test.coop21.ru/o-nas/ob-itogax-raboty.html.
7. URL:http://www.globalreporting.org.
8. Короткова А.В. Учетная политика интегрированной учетной системы холдинга // Инновационное развитие экономики. 2012. № 4 (10). С. 119-122.
9. Миронова О.А. Повышение информативности отчетности организаций в условиях кризиса // Аудиторские ведомости. 2012. № 1-2. С. 4-12.
10. Бакулевская Л.В., Варняков Ю.В. Роль стратегического учета в финансовом менеджменте организаций // Инновационное развитие экономики. 2011. № 1. С. 31-36.
11. Яковлева Л.Я. Методические основы трансформации отчетности российских организаций в соответствии с требованиями международных стандартов // Инновационное развитие экономики. 2012. № 5 (11). С. 86-88.
12. Яковлева Л.Я. Основы формирования учетной политики по международным и российским стандартам // Инновационное развитие экономики. 2013. № 6 (17). С. 210-213.

Азарская Майя Анатольевна,
д-р экон. наук, профессор
кафедры бухгалтерского учета, налогов и экономической безопасности
Поволжского государственного технологического университета
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: kbua@inbox.ru

Зайцева Светлана Леонидовна,
магистрант
Поволжского государственного технологического университета
Россия, г. Йошкар-Ола,
E-mail: svszsl28@gmail.com

ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ И УЧЕТА АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПРЕМИИ

Рассматриваются основные нормативно-методические положения амортизационной премии и основные проблемы применения и учета амортизационной премии на современном этапе развития экономики.

Ключевые слова: основные фонды, капитальные вложения, амортизация, амортизационная премия.

В последние годы в бухгалтерском учете все чаще фигурирует понятие «амортизационная премия». Данный термин исходит из налогового законодательства. Так, в ст. 268 НК РФ нет четкого определения амортизационной премии, но он характеризуется как возможность организации признания некоторой доли расходов на капитальные вложения в качестве расходов отчетного периода, а следовательно, возможность сократить дальнейшие амортизационные отчисления [1].

Применение амортизационной премии предполагает корректировку текущего финансового положения в сторону уменьшения прибыли, сокращения налоговых отчислений и последующего улучшения финансовых показателей путем сокращения величины амортизационных отчислений. Но при практическом применении данного механизма у бухгалтеров возникает ряд сомнений и проблем. В связи с этим, в настоящее время большинство организаций все реже используют амортизационную премию. Целью данного исследования является изучение имеющейся нормативно-правовой базы относительно амортизационной премии и выявления основных причин возникновения проблем применения и учета амортизационной премии на практике. Актуальность исследования проблем применения и учета амортизационной премии объясняется необходимостью корректировки действующего законодательства относительно данного механизма с целью его эффективного использования в бухгалтерском учете.

Понятие амортизационная премия было отражено впервые в Федеральном законе от 06.06.2005 г. № 58-ФЗ [2] Применение данного механизма началось с 1 января 2006 года. Изначально, амортизационная премия преследовала цели привлечения инвестиций в капитальные вложения в экономику РФ. А с точки зрения применения налогоплательщиками – для целей регулирования налоговых отчислений. Кроме того, применение такой премии является инструментом экономической политики организации в кризисных условиях.

Современные экономисты и аудиторы исследуют проблемы учета амортизационных премий с точки зрения применения ее при проведении переоценки в результате модернизации, реконструкции, продажи объекта и других операций. Среди работ современных авторов можно выделить научные исследования Н. Н. Шишкоедовой и С. А. Верещагина. Данные авторы рассматривают практическую сторону применения в учете амортизационной премии и рассматривают основные проблемы ее применения.

Амортизационная премия является правом, а не обязательством, поэтому случаи ее применения должны оговариваться в учетной политике организации. Кроме того, в учетной политике необходимо также указать размер применяемой амортизационной премии.

При принятии решения о применении амортизационной премии, необходимо брать во внимание тот факт, что аналогично имеющемся в налоговом учете такой возможности применения амортизационной премии в бухгалтерском учете в настоящее время нет. Данный факт расхождения бухгалтерского и налогового учета раскрывает основную проблему применения и учета амортизационной премии. Кроме того, выгода от применения амортизационной премии незначительна.

При проведении в бухгалтерском учете операций по приобретению или увеличению стоимости амортизируемых активов (в результате модернизации, реконструкции и пр.), увеличивается и сумма амортизационных отчислений [3]. Расходы по увеличению стоимости активов относятся на кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» со счета 01 «Основные средства». Уточняющих записей по счетам расходов не ведется.

В налоговом учете часть расходов, связанных с увеличением капитальных вложений (10% или 30%), относится к расходам текущего периода, и следовательно, уменьшает базу по налогообложению. Следовательно, в текущем периоде стоимость расходов увеличивается, а финансовый результат уменьшается.

В отличие от налогового, в бухгалтерском учете такого заметного влияния на финансовый результат не происходит, а увеличенная сумма амортизации распределяется в соответствии с принятым способом начисления амортизации в течение всего срока полезного использования актива.

Следствием таких расхождений является то, что прибыль налогового и бухгалтерского учета будет различной. В результате, возникают временные разницы, подлежащие налогообложению. Поэтому организация обязана формировать показатель отложенного налогового обязательства. Сумма ОНО рассчитывается в размере 20% суммы, признанной в налоговом учете в качестве амортизационной премии.

Влияние различий бухгалтерского и налогового учета проявляется также в дальнейшем, при формировании амортизационных отчислений в следующие после переоценки объекта месяцы. Амортизация в этом случае, должна начисляться уже по скорректированной стоимости объекта. В налоговом учете, вследствие применения амортизационной премии, стоимость амортизируемого объекта будет ниже, чем в бухгалтерском учете. Поэтому на протяжении всего срока использования таких активов, будут иметь место разницы в стоимости амортизационных отчислений.

Для целей списания возникшей разницы, в бухгалтерском учете необходимо производить постепенное погашение части суммы ОНО. Это необходимо для корректировки разницы стоимости объекта и суммы амортизации в результате применения амортизационной премии.

Различие налогового и бухгалтерского учета применительно к амортизационной премии состоит в том, что в налоговом учете норма амортизации остается на прежнем уровне, как и до проведения операций по увеличению стоимости объекта. В бухгалтерском учете, в данном случае, производится пересчет используемой нормы амортизации в соответствии с изменившимся сроком полезного использования и стоимостью объекта амортизации. Как следствие, в результате возникающих разниц, возникают вычитаемые временные разницы, и соответственно, необходимость в формировании отложенного налогового актива. Это связано с тем, что при применении прежней нормы амортизации в налоговом учете увеличивается время списания стоимости амортизируемого объекта. Если в бухгалтерском учете учетная стоимость актива спишется к моменту завершения срока его полезного использования, то в налоговом учете списание произойдет позднее [4].

Если объекты, по которым были отражены расходы, образованные в качестве амортизационной премии, были реализованы по истечении менее чем 5 лет с даты введения в эксплуатацию, то такие суммы расходов переносятся во внереализационные расходы [1]. При реализации объекта данные расходы не учитываются. Это объясняется тем, что при учете амортизационной премии в составе амортизации, возникает двойное начисление налога. Данная позиция также поддерживается в письмах Минфина РФ от 22.06.2011 № 03-03-06/2/102, от 04.02.2011 № 03-03-06/1/61.

Налоговый кодекс определяет методику определения размера амортизационной премии. Данная величина будет зависеть от того, к какой классификационной группе амортизируемых активов относится объект. Так, для 1-й, 2-й, 8-й, 9-й и 10-й группе активов, размер амортизационной премии ограничен 10% от общей стоимости. А группы с 3-й по 7-ю ограничены показателем 30%. Размер амортизационной прибыли исчисляется из установленного размера в учетной политике и не более установленных Налоговым Кодексом пределов.

Порядок отнесения амортизационной премии на расходы определен Письмом Минфина РФ от 13.04.2009 № 03-03-06/1/233. Амортизационная премия включается в состав расходов в месяц, следующий за месяцем ввода в эксплуатацию объекта. Первоначальная стоимость

объекта уменьшается в размере амортизационной премии, исходя из которой будут производиться амортизационные отчисления.

В бухгалтерском учете амортизационная премия отражается в составе ОНО [6]. Данные обязательства подлежат списанию в качестве начисляемой амортизации.

Важным фактором признания и использования амортизационной премии является реальность совершенных затрат в отношении амортизируемых объектов. Данные положения отражаются в Письме Минфина РФ от 19.06.2009 № 03-03-06/2/122. Следовательно, по объектам, полученным безвозмездно и в качестве вклада в уставный капитал, амортизационная премия не начисляется.

Как говорилось выше, при реализации актива ранее 5-ти лет, амортизационная премия восстанавливается и включается в базу для расчета налога на прибыль. Полученные от реализации доходы организация может уменьшить на ее остаточную сумму [1]. Методика расчета остаточной стоимости стала определенной с 1.01.2013 г., с момента, когда был принят п. 1 ст. 257 НК РФ [1].Остаточная стоимость объекта амортизации при использовании амортизационной премии равна разнице первоначальной стоимости за вычетом амортизационной премии, учтенной в расходах, и суммы амортизации, начисленной за период эксплуатации.

Как показала практика применения амортизационной премии, возникновение разниц в учете и дальнейшие трудности с погашением ОНО, не оправдывают получаемую экономию от применения премии. Кроме того, Минфин РФ придерживается такой позиции, что организация должна применять амортизационную премию для всех амортизируемых объектов, либо не использовать вообще. При применении премии для всех объектов, разница в учете возникает по каждому объекту, что также неудобно в применении на практике. С точки зрения получаемой выгоды, организации выгодней применять данный механизм только для дорогостоящих объектов.

Возникающие проблемы из-за различия в бухгалтерском и налоговом учете амортизационной премии во многом характеризуются текущей нормативно-правовой системой. Имевшиеся до 2011 года неясности в отношении позиции Минфина РФ относительно амортизационной премии разъяснились с принятием письма от 17.08.2011 г. №03-03-06/1/493. В данном письме говорится о начисляемой сумме амортизации, рассчитанной в качестве ежемесячных расходов в соответствии с правилами налогового учета. Амортизационная премия, используемая для расчета остаточной стоимости объекта, не может быть признана в качестве амортизационных отчислений.

Однако, даже принимаемые уточнения относительно амортизационной премии не делают ее понятной и удобной для применения на практике учета. По-прежнему возникает большое количество вопросов относительно бухгалтерского учета амортизационной премии.

1. Восстановление амортизационных премий осуществляется в период ее применения с пересчетом первоначальной стоимости и начисленной амортизации или в период реализации объекта?

2. Какой точки зрения придерживаться при расчете остаточной стоимости реализуемых объектов?

В Письмах от 11.11.2011 № 03-03-06/1/737, от 09.10.2012 № 03-03-06/1/527 выражено следующее мнение:

При реализации основного средства ранее, чем после 5 лет с момента его ввода в эксплуатацию, амортизационная премия, раннее примененная по данному основному средству подлежит восстановлению для целей налогового учета в составе внереализационных доходов в период реализации. При этом не производится пересчет остаточной стоимости и амортизации, начисленной за предыдущие периоды.

Остаточная стоимость для целей налогообложения при реализации основного средства определяется как разница между первоначальной стоимостью объекта за минусом амортизационной премии и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации [9].

В Письмах от 08.12.2011 № 03-03-06/1/815, от 17.08.2011 №03-03-06/1/493 , от 28.05.2012 № 03-03-06/2/68 финансовое ведомство дает следующие разъяснения.

При расчете остаточной стоимости, в случае реализации объекта ранее чем после 5 лет, в качестве значения амортизации, начисленной за период эксплуатации, принимается сумма ежемесячных расходов, рассчитанных в соответствии с порядком, установленным Налоговым Кодексом. При этом сумма амортизационной премии, в целях расчета остаточной стоимости основного средства, амортизационными отчислениями не являются.

Сумма восстановленной премии должна быть включена в состав внереализационных доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль [10].

Важным является тот факт, что процесс восстановления амортизационной премии осуществляется только при реализации объекта амортизации. Определение понятия реализация дано в ст. 39 Налогового Кодекса РФ. Под реализацией понимается передача прав на товары

(работы, услуги) на возмездной основе (за плату) [1].

Соответственно, при выбытии объекта по отличным от реализации причинам, амортизационная премия не восстанавливается. Данное правило также отражается в Письме Минфина РФ от 16 марта 2009 года № 03-03-05/37, от 20 марта 2009 года № 03-03-06/1/169, от 26 января 2011 года № 03-03-06/1/27 [11].

Перечень операций, не относящихся к реализации объекта амортизации, определен в п. 3 ст. 39 Налогового Кодекса РФ. К таким операциям по выбытию амортизируемых активов относят:

- передачу активов ее правопреемнику при осуществлении реорганизации организации;
- передачу активов некоммерческим организациям для осуществления уставной деятельности, не связанной с получением прибыли;
- передачу активов для инвестиционных целей (вклады в уставный капитал, по договору простого товарищества, инвестиционного товарищества, паевые взносы в паевые фонды кооперативов);
- передачу объектов или прав по концессионному соглашению в соответствии с действующим законодательством РФ;
- передачу активов в пределах первоначального взноса члену хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;
- передачу активов в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), договора инвестиционного товарищества или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

Особенностью передачи актива в качестве взноса является то, что при передаче актива превышающей стоимости первоначального взноса, такая передача является реализацией, а следовательно, амортизационная премия восстанавливается [1].

- передачу жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;
- изъятие объектов путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки, клада в соответствии с нормами Гражданского кодекса Российской Федерации;
- передачу объектов амортизации участникам хозяйственного общества или товарищества при распределении имущества и имущественных прав ликвидируемой организации, являющейся иностранным организатором XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года [1].

Таким образом, предназначенный для привлечения инвестиций механизм амортизационной премии, из-за недостаточной проработанности законодательной и методической базы, не получил должного применения на практике. Основной причиной, несомненно, является несоответствие налогового и бухгалтерского учета и возникающих разниц, подлежащих налогообложению. Для того, чтобы данный механизм привлечения инвестиций начал работать, необходимо доработать на законодательном уровне равенство применения налогового и бухгалтерского учета. В частности, ввести понятие «амортизационная премия» и методику ее расчета и отражения в бухгалтерском учете.

Список литературы

1. Налоговый кодекс РФ.
2. Федеральный закон от 6 июня 2005 г. N 58-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах"
3. ПБУ 6/01"Учет основных средств"
4. Многократная модернизация и амортизационная премия. Н. Н. Шишкоедова, Бухгалтерскй учет №9 сентябрь 2012 г. 24-30 с.
5. Письмо Минфина РФ от 13.04.2009 № 03-03-06/1/233
6. ПБУ 18/02 «Учет расходов по налогу на прибыль организаций», п. 15
7. Письмо Минфина РФ от 19.06.2009 № 03-03-06/2/122.
8. Письмо Минфина РФ от 17.08.2011 г. №03-03-06/1/493
9. Письмо от 11.11.2011 № 03-03-06/1/737, от 09.10.2012 № 03-03-06/1/527
10. Письма от 08.12.2011 № 03-03-06/1/815, от 17.08.2011 №03-03-06/1/493 , от 28.05.2012 № 03-03-06/2/68
11. Письмо Минфина РФ от 16 марта 2009 года № 03-03-05/37, от 20 марта 2009 года № 03-03-06/1/169, от 26 января 2011 года № 03-03-06/1/27
12. Письмо Минфина России от 26.01.2011 № 03-03-06/1/27
13. Исаев А.А. Методика учета затрат на ремонт основных средств // Экономические науки. 2010. № 67. С. 209-212.

Андреева Светлана Юрьевна,
канд. экон. наук, доцент
кафедры бухгалтерского учета, налогов и экономической безопасности
Поволжского государственного технологического университета
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: kbua@inbox.ru

Костюнина Татьяна Сергеевна,
магистрант
Поволжского государственного технологического университета
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: kbua@inbox.ru

БЮДЖЕТИРОВАНИЕ КАК ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ДЛЯ ПЛАНИРОВАНИЯ И КОНТРОЛЯ

В статье рассматривается методическое обеспечение процессов бюджетирования, определение главного бюджета и последовательность его составления; обосновывается необходимость применения бюджетирования в работе компаний для планирования, контроля, а также при принятии управленческих решений.

Ключевые слова: бюджет, бюджетирование, управленческий учет, анализ бюджетов, планирование.

Развитие российской экономики характеризуется ростом конкурентной среды между предприятиями, необходимостью поиска внутренних резервов сокращения затрат на производство и реализацию продукции, оптимальным расходованием финансовых средств и получения дополнительных конкурентных преимуществ. Все это обуславливает актуальность внедрения системы бюджетирования на предприятиях как инструмента управленческого учета, для оценки и принятия управленческих решений, влияющих на дальнейшее развитие предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе.

Внедрение бюджетирования – это своевременное и положительное решение для российских компаний, многие из которых на сегодняшний день формулируют качественно новые, отвечающие требованиям рынка, структуры управления.

В экономической литературе опубликовано немало трудов, посвященных проблемам управленческого учета, в том числе методикам составления бюджетов. В работах зарубежных и отечественных авторов исследовано множество методов составления бюджетов и сделаны выводы, что процессу бюджетирования подлежит вся финансово-хозяйственная деятельность предприятия – от его расчетного счета до всей совокупности доходов и расходов предприятия в целом и его отдельных структурных подразделений.

Прежде всего, определим, что представляет собой главный бюджет предприятия. На основе существующих определений этого термина, можно сказать, что главный бюджет – это скоординированный по всем подразделениям, всестороннее представленный менеджерами операционный и финансовый бюджет на будущий период времени.

Главной целью составления бюджета является объединение и суммирование планов различных подразделений предприятия.

В результате составления главного бюджета создаются:

- прогнозируемый баланс;
- план прибылей и убытков;
- план движения денежных средств.

Внедрение системы бюджетирования на предприятиях широко распространено в зарубежных странах. Так, разработка главного бюджета осуществляется в 91% компаний США, в 93% компаний Японии, а также в 100% предприятий Австралии, Великобритании и Голландии.

Методика составления бюджета на отечественных предприятиях предусматривает следующие шаги:

- составляется бюджет продаж с учетом уровня спроса на продукцию предприятия, территории сбыта, социального статуса покупателей, сезонности и т.п. Оценка объема продаж является наиболее важным моментом составления бюджета, так как влияет на формирование последующих бюджетов;
- составляется бюджет коммерческих расходов, который учитывает тип продукции, тип покупателей, виды реализации и т.п. Большую часть коммерческих расходов составляют затраты на продвижение товаров на рынки, рекламу, транспортировку и т.д.;
- составляется бюджет производственных затрат, в котором учитываются производственные мощности предприятия, рост или сокращение производственных запасов, объемы закупок сырья и материала;
- составляется бюджет управленческих расходов, который включает все расходы, не связанные с производственной или коммерческой деятельностью предприятия, т.е. затраты на содержание управленческих отделов, освещения, отопление офисов, услуги связи;
- балансовый отчет прогнозирует финансовое состояние предприятия на конкретную дату и показывает финансовые средства предприятия;
- составление бюджета движения денежных средств является одним из самых важных и сложных шагов в бюджетировании, так как необходимо производить расчеты движения денежных средств по основной, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия.

Данная методика формирования главного бюджета подтверждает сформулированное выше определение. Составление главного бюджета, представляющего собой скоординированный по всем подразделениям или функциям план работы предприятия, предполагает определенную последовательность действий от разработки долгосрочной стратегии (бизнес-плана) до оптимизации оперативных планов (бюджета предприятия) с точки зрения его текущего и перспективного финансового состояния.

В процессе формирования главного бюджета должны участвовать все подразделения предприятия в целях создания единой согласованной программы функционирования предприятия на ближайшую перспективу, так как в рамках управления бюджет - основа для распределения задач и установления ответственности за их выполнение.

Одной из ключевых задач системы бюджетирования является контроль исполнения бюджетов. Таким образом, следующим этапом после окончательного согласования бюджета следует процесс контроля его выполнения. Сопоставление плановых и фактических показателей является основным элементом системы контроля выполнения бюджета. Данное сопоставление наиболее наглядно и информативно производить в относительном выражении. Заключительным процессом контроля бюджетов является анализ полученных данных. Необходимо выяснить причины отклонений как положительных, так и отрицательных, когда должны быть устранены негативные результаты, обнаруженные в процессе контроля, и, наконец, сколько еще надо продать, получить деньгами и т. д., для того чтобы исправить положение.

Общая схема бюджетного контроля по отклонениям представлена на рис. 1. Данная схема наглядно показывает использование метода исключения, в соответствии с которым необходимо сосредоточить внимание только на значимых отклонениях и не обращать внимания на показатели, которые выполняются удовлетворительно.

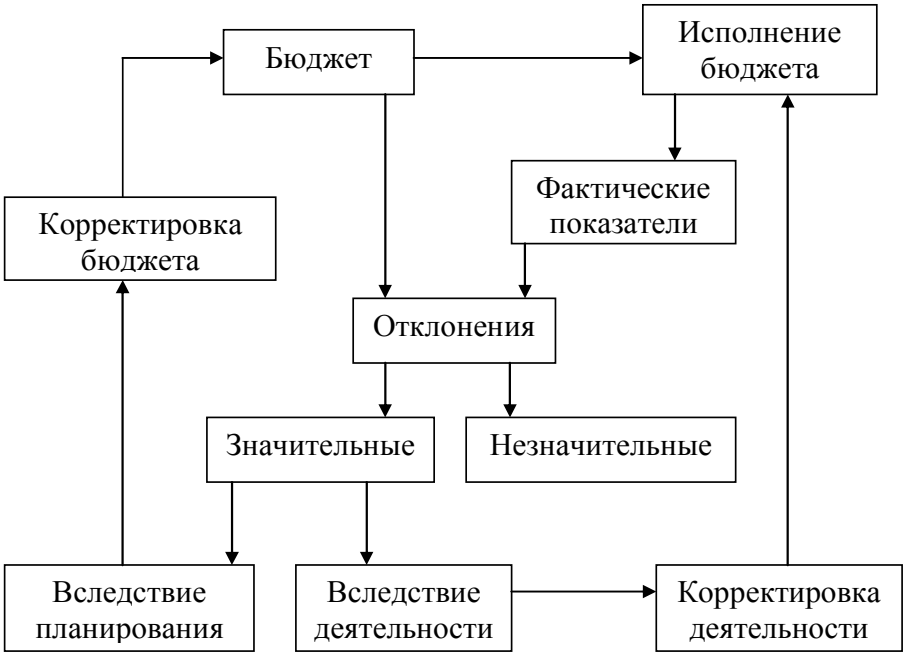

Рис. 1. Общая схема контроля

В процессе контроля исполнения бюджета плановые и фактические показатели детализируются до исходных данных, чтобы определить, что именно привело к отклонениям. Пример детализации данных в процессе контроля показан на рис. 2. Основными причинами расхождения плановой и фактической прибыли могут стать отклонения за счет доходов или за счет расходов, которые детализируется на исходные составляющие.

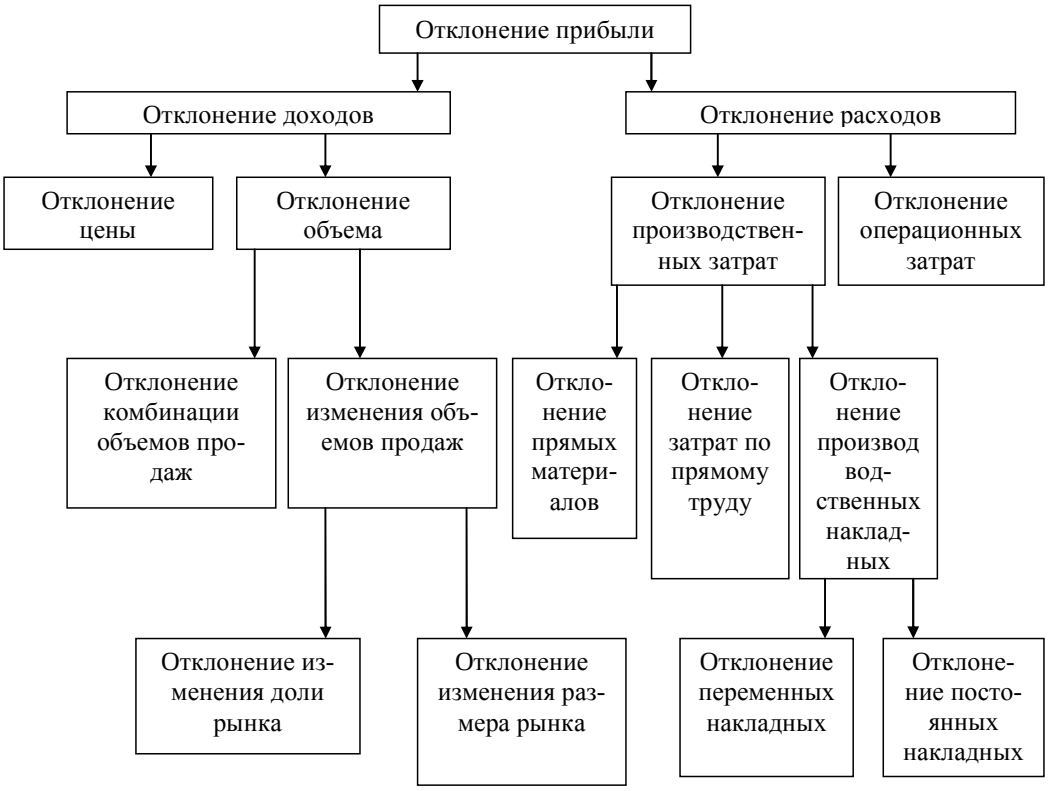

Рис. 2. Пример детализации данных в процессе анализа исполнения бюджета

Следует выделить четыре подхода к реализации системы контроля бюджета предприятия:

- простой анализ отклонений, ориентированный на корректировку последующих планов;
- анализ отклонений, ориентированный на последующие управленческие решения;
- анализ отклонений в условиях неопределенности;
- стратегический подход к анализу отклонений [6].

Таким образом, применение системы бюджетирования в деятельности компаний для контроля и принятия управленческих решений является критическим по важности элементом, которое ориентируется на стратегию использования достигнутого уровня развития компании при стратегическом позиционировании конкурентных преимуществ в направлении лидерства по издержкам. В такой ситуации предприятие вынуждено вести детализированный расчет своих издержек и поступлений, выяснять причины отклонения от ранее спланированных сценариев.

Список литературы

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов / М.А. Вахрушина - М.: Омега-Л, 2005.-576 с.
2. Гущина И.Э. Бюджетирование в системе управленческого учета // Бухгалтерский учет – 2004.- №19. с. 50-55.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет / К. Друри. - М.: ЮНИТИ, 2002.
4. Иванов, В.В. Управленческий учет для эффективного менеджмента / В.В. Иванов, О.К. Хан. - М.: ИНФРА-М, 2013. - 208 с.
5. Краснова О.С. Бюджетирование и контроль затрат: теория и практика / Краснова О.С. – М.: Омега-Л, 2006.
6. Контроль выполнения бюджета//Технологии корпоративного управленияURL:http://www.iteam.ru/publications/finances/section_12/article_2490/
7. Варняков Ю.В. Концепция управленческого учета как доминирующего вида управленческого контроля // Экономические науки. 2011. № 83. С. 208-214.
8. Мальсагов И.А. Методические основы формирования интегрированной системы стратегического управленческого учета, анализа и контроля // Вопросы экономики и права. 2013. № 60. С. 98-102.
9. Миронова О.А., Мальсагов И.А. Концепция стратегического управленческого учета и ее адаптация к устойчивому развитию холдинга // Экономика и управление: проблемы, решения. 2014. № 3 (27). С. 115-121.
10. Сабирьянова Л.Р. Риск-ориентированный управленческий учет производства строительных материалов: теория и практика: Монография / Л.Р. Сабирьянова. – Йошкар-Ола: ООО "Стринг", 2013. - 214 с.

Бреславцева Н.А.,
д-р экон. наук, профессор кафедры экономики
Института сферы обслуживания и предпринимательства (филиал)
Донского государственного технического университета
Россия, г. Шахты
E-mail: breclavceva_na@mail.ru

Щербакова О.А.,
канд. экон. наук, старший преподаватель кафедры экономики
Института сферы обслуживания и предпринимательства (филиал)
Донского государственного технического университета
Россия, г. Шахты
E-mail: sherbakova-oa@yandex.ru

Михайлова Н.В.,
главный бухгалтер
ООО «Шахтинское электромонтажное наладочное управление»
Россия, г. Шахты
E-mail: breclavceva_na@mail.ru

НОВОЕ В УЧЕТЕ РЕСТРУКТУРИЗИРОВАННЫХ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

Статья отражает актуальные вопросы бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях, в частности, касающиеся учета, оценки, отражения в отчетности особо ценного движимого имущества. Рассмотрены основные нормативные документы по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях. Отражен перечень имущества, который включен в состав особо ценного движимого имущества автономных или бюджетных учреждений, в отношении которого учреждение не имеет права самостоятельного распоряжения. Также раскрыты вопросы, касающиеся финансирования содержания имущества образовательных организаций, в частности, субсидирования как одного из основных видов финансового обеспечения деятельности высших учебных заведений.

Ключевые слова: особо ценное движимое имущество, бюджетное учреждение, бухгалтерский учет, забалансовый счет, нематериальный актив.

В соответствии с ФЗ - № 174 от 03.11.2006 «Об автономных учреждениях» идет процесс совершенствования правового положения и реформа финансирования государственных и муниципальных учреждений. С точки зрения права все государственные и муниципальные учреждения разделены на три типа: казенные, автономные и бюджетные. В их распоряжении находится государственное имущество, собственные средства, средства фондов.

Наиболее сложными для бюджетной системы, с нашей точки зрения, остаются вопросы финансовых взаимоотношений и отражения их в бухгалтерском учете и отчетности. Сложность связана с тем, что перестройка вызывает значительные изменения, включая изменения форм собственности.

В советский период почти вся собственность принадлежала государству. Проблем с ее использованием, правопреемством, распределением и перераспределением дохода, оценкой, отражением в учете не было.

В последнее время появились новые термины, понятия, категории, такие как особо ценное движимое имущество, особо ценное недвижимое имущество, непроизведенные фонды, которые необходимо обязательно отражать в бухгалтерской отчетности.

На них мы и сосредоточим внимание.

Учитывая существенный вклад органов власти и исследователей, считаем, что требуются дальнейшие исследования, связанные с расплывчатостью отдельных положений, неодно-

значностью толкования, противоречивостью формулировок.

Несмотря на ряд утвержденных органами государственной власти (органами местного самоуправления) документов и регулятивов [3, 4, 5, 6, 7, 8, 9], к сожалению, по-прежнему остаются неурегулированными или спорными многие вопросы, касающиеся учета, оценки, отражения в отчетности особо ценного движимого имущества, и др.

Согласно п. 3 ст. 3 Закона об автономных учреждениях особо ценным движимым признается имущество, без которого осуществление учреждением своей уставной деятельности будет существенно затруднено. Речь идет об основной деятельности учреждения, каковой является деятельность, непосредственно направленная на достижение целей, ради которых учреждение создано, и в соответствии с которой учредитель формирует и утверждает для учреждения государственное (муниципальное) задание. По сути, особо ценное движимое имущество — это то имущество, которое необходимо для выполнения задания учредителя. Тем более, что к особо ценному движимому может относиться только имущество, закрепленное за учреждением учредителем либо приобретенное за счет средств, выделенных для этого учредителем. Решение об отнесении имущества к особо ценному движимому принимает учредитель в момент принятия решения о закреплении такого имущества за учреждением или выделении средств на его приобретение (п. 4 ст. 3 Закона об автономных учреждениях). Отсюда следует, что в состав особо ценного движимого имущества не может быть включено имущество, приобретенное за счет средств, полученных в результате осуществления деятельности, приносящей доход, либо других источников (за исключением средств, выделенных учредителем).

Важно отметить, что с появлением новых понятий, терминов (особо ценное движимое имущество, непроизведенные основные средства и т.д.) необходимо определить, к какой категории активов они относятся.

Для этого возьмем классификацию основных средств и определим, каким критериям они отвечают и имеют ли право относиться к основным средствам (см. *таблицу*).

Критерии отнесения активов к основным средствам

Критерий	Особо ценное имущество	Непроизведенные фонды
Активы, имеющие материально-вещественную форму	+	+
Активы предназначены для использования в деятельности организации	+	–
Организация предполагает получение экономических выгод от использования активов	+	+/–
Активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 мес.	+	+
Организация не предполагает отчуждать активы в течение 12 мес. с даты приобретения	–	–
Первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена	+	+/–

По данным *таблицы* можно сделать вывод о том, что особо ценное движимое имущество отвечает не всем критериям отнесения активов к основным средствам, следовательно, в некоторых случаях необходимо использовать и забалансовые счета.

При определении перечней особо ценного движимого имущества автономных или бюджетных учреждений подлежат включению в состав такого имущества:

а) движимое имущество, балансовая стоимость которого превышает:

для федеральных автономных и бюджетных учреждений — размер, установленный федеральными органами государственной власти, осуществляющими функции и полномочия учредителя, в отношении соответствующих федеральных автономных и бюджетных учреждений в интервале от 200 до 500 тыс. руб.;

для автономных учреждений, которые созданы на базе имущества, находящегося в собственности субъекта Российской Федерации, и бюджетных учреждений субъекта Российской Федерации — размер, установленный нормативным правовым актом высшего исполнительного органа государственной власти субъекта РФ в интервале от 50 до 500 тыс. руб. либо государственными органами субъекта РФ, осуществляющими функции и полномочия учредителя в отношении соответствующих автономных и бюджетных учреждений субъекта РФ, в интервале, установленном нормативным правовым актом высшего исполнительного органа государственной власти субъекта РФ с со-

блюдением указанных ограничений, если этим нормативным правовым актом такое право будет предоставлено органам, осуществляющим функции и полномочия учредителя;

для автономных учреждений, которые созданы на базе имущества, находящегося в муниципальной собственности, и муниципальных бюджетных учреждений — размер, установленный нормативным правовым актом местной администрации в интервале от 50 до 200 тыс. руб. либо органами местного самоуправления, осуществляющими функции и полномочия учредителя в отношении соответствующих муниципальных автономных и бюджетных учреждений, в интервале, установленном нормативным правовым актом местной администрации с соблюдением указанных ограничений, если этим нормативным правовым актом такое право будет предоставлено органам, осуществляющим функции и полномочия учредителя;

б) иное движимое имущество, без которого осуществление автономным или бюджетным учреждением предусмотренных его уставом основных видов деятельности будет существенно затруднено и (или) которое отнесено к определенному виду особо ценного движимого имущества в соответствии с п. 1 постановления Правительства РФ № 538;

в) имущество, отчуждение которого осуществляется в специальном порядке, установленном законами и иными нормативными правовыми актами РФ, в том числе музейные коллекции и предметы, находящиеся в федеральной собственности и включенные в состав государственной части Музейного фонда РФ, а также документы Архивного фонда РФ и национального библиотечного фонда [1].

В связи с вышеизложенным можно предположить, что в бухгалтерском учете особо ценное движимое имущества должно отражаться в составе нематериальных активов. Ведь объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем; организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем; имеется возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов; объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.; организацией не предполагается последующая продажа объекта в течение 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.; фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена [п. 3 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов», утвержденного приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007)» (в ред. от 24.12.2010)].

К недвижимому и особо ценному движимому имуществу, в отношении которого учреждение не имеет права самостоятельного распоряжения, относится:

1) недвижимое имущество и особо ценное движимое имущество, закрепленное за государственным (муниципальным) автономным учреждением (далее – автономное учреждение) собственником этого имущества или приобретенное автономным учреждением за счет выделенных таким собственником средств.

2) особо ценное движимое имущество, закрепленное за государственным (муниципальным) бюджетным учреждением собственником этого имущества или приобретенное государственным (муниципальным) бюджетным учреждением за счет выделенных собственником имущества данного бюджетного учреждения средств. К этому виду имущества также относится недвижимое имущество, вне зависимости от источника, за счет которого приобретено недвижимое имущество [2].

В связи с этим, считаем целесообразным, отражать особо ценное движимое имущество на счете 410220000 «Нематериальные активы — особо ценное движимое имущество учреждения».

Очень важным для бюджетного учреждения является то, что в соответствии с п. 13 Положения о Музейном фонде РФ, утвержденного постановлением Правительства РФ от 12.02.1998 № 179 «Об утверждении положений о Музейном фонде Российской Федерации, о Государственном каталоге Музейного фонда Российской Федерации, о лицензировании деятельности музеев в Российской Федерации», не допускается отражения музейных предметов и музейных коллекций на балансе юридического лица, в оперативном управлении или пользовании которого они находятся. Следовательно, даже если музейный предмет или музейная коллекция будут включены учредителем в состав особо ценного движимого имущества, их нельзя отразить на балансе учреждения. В связи с этим можно порекомендовать такое имущество отражать за балансом, используя для этого специальный забалансовый счет 012 «Предметы Музейного фонда РФ», ор-

ганизуя при этом отдельный учет культурных ценностей, входящих в состав особо ценного движимого имущества. Документы же Архивного фонда считаем целесообразным отражать на забалансовом счете 013 «Документы, хранящиеся в архиве».

Необходимо отметить и то, что в соответствии с п. 5 постановления Правительства РФ № 538 ведение перечня особо ценного движимого имущества осуществляется на основании сведений бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений о полном наименовании объекта, отнесенного в установленном порядке к особо ценному движимому имуществу, его балансовой стоимости и об инвентарном (учетном) номере (при его наличии). Следовательно, это означает, что особо ценное движимое имущество подлежит учету на балансе. Налицо противоречие с п. 13 Положения о Музейном фонде РФ.

Как уже было сказано, мы считаем, что музейные предметы и музейные коллекции следует учитывать за балансом. При этом стоимость данного имущества не повлияет на величину балансовой стоимости имущества, подлежащую указанию в отчете об использовании закрепленного за учреждением имущества, поскольку его балансовая стоимость равна нулю или безгранична.

Также необходимо отметить, что особо ценное движимое имущество является, если можно так назвать, неприкосновенным. Во-первых, его нельзя отдать в счет погашения обязательств учреждения. Во-вторых, учреждение не вправе им распоряжаться без согласия учредителя, в том числе вносить в уставный (складочный) капитал других юридических лиц или иным образом передавать его другим юридическим лицам в качестве их учредителя или участника. Последнее не распространяется на объекты культурного наследия народов РФ, предметы и документы, входящие в состав Музейного фонда РФ, Архивного фонда РФ и национального библиотечного фонда (это имущество вообще нельзя передавать). Кроме того, культурные ценности, хранящиеся в государственных и муниципальных музеях, картинных галереях, библиотеках, архивах и других государственных организациях культуры, не могут быть использованы в качестве обеспечения кредита или сданы под залог[1].

Обращаем внимание на то, что данное имущество не простое, а особенное. Так, имущество, отнесенное к особо ценному вне зависимости от наличия или отсутствия его оценки, – это, например, имущество, составляющее государственные музейные (библиотечные) фонды. Такое имущество не учитывается по его рыночной стоимости, распоряжение им находится исключительно в ведении государства.

Право устанавливать перечень особо ценного движимого имущества находится в компетенции конкретного органа власти, осуществляющего полномочия учредителя. Но пока данный перечень еще только разрабатывается. Субъекты учета должны учитывать действительное наличие имущества учреждения. И те субъекты учета, которые еще не получили перечень особо ценного движимого имущества, пока учитывают имущество по двум категориям: иное движимое и недвижимое. Как только определится перечень объектов, относимых к особо ценному имуществу, тогда и надо будет их указать на балансовых счетах.

Очень важно также обратить внимание и на финансирование содержания имущества образовательных организаций. Ведь данный вопрос существенным образом зависит от того, является ли образовательная организация государственным или муниципальным учреждением либо частной некоммерческой организацией.

Во втором случае содержание имущества осуществляется за счет соответствующей образовательной организации как собственника имущества (иное распределение возможно в отношении, например, арендованного имущества, если договором часть расходов по содержанию имущества возложена на собственника-арендодателя, а образовательная организация-арендатор несет иную часть расходов).

В случае же, когда собственником имущества выступает государство или муниципалитет, предполагается участие собственника имущества в расходах на содержание своего имущества, пусть и закрепленного на праве оперативного управления за конкретными государственными или муниципальными учреждениями. Поэтому в отношении финансирования такого имущества установлено специфическое регулирование.

Финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания осуществляется с учетом расходов на содержание недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленных за бюджетным или автономным учреждением учредителем или приобретенных учреждением за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение такого имущества, расходов на уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается соответствующее имущество, в том числе земельные участки. Следует обратить вни-

мание, что и недвижимость, и особо ценное движимое имущество, чтобы их содержание финансировалось, должны быть переданы учредителем либо приобретены за счет выделенных им средств. Если учреждение само приобрело недвижимость, оно будет осуществлять ее содержание за счет своих доходов.

В случае сдачи в аренду с согласия учредителя недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленного за бюджетным или автономным учреждением учредителем или приобретенного бюджетным учреждением за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение такого имущества, финансовое обеспечение содержания такого имущества учредителем не осуществляется. Арендная плата должна покрывать расходы на содержание такого имущества.

В связи с этим образовательным учреждением целесообразно оформлять в качестве договоров аренды именно договоры, по которым пользование имуществом происходит на возмездных основаниях. В практике до сих пор встречаются ситуации, когда «арендой» фактически именуется договор безвозмездного пользования имуществом. В итоге арендодатель как не получает денежных средств от арендатора в количестве, достаточном для содержания имущества, так и лишается права на получение денежных средств для такого содержания от учредителя.

Вместе с тем зачастую возникает вопрос, может ли учредитель содержать имущество, которое не подпадает под те категории, расходы на содержание которых должны финансироваться учредителем? Например, учреждение приобрело ценное имущество от приносящей доходы деятельности и могло бы использовать его с целью выполнения государственного или муниципального задания, однако содержание этого имущества стоит дорого (например, расходы на обслуживание велики). И осуществить его использование за свой счет учреждение возможности не имеет. Учредитель же не видит возможностей профинансировать такое имущество самостоятельно. В данном случае расходы на использование имущества могли бы быть включены в состав расходов при расчете нормативных затрат на оказание услуги, так и доведены в форме иной (не на выполнение задания) субсидии[2].

Субсидии являются одним из двух основных видов финансового обеспечения деятельности высших учебных заведений. Посредством субсидий финансируются те расходы учреждения, которые не входят в затраты на выполнение государственного задания. При этом содержание видов затрат и целевые направления, которые могут финансироваться посредством субсидий на иные цели, пока остаются законодательно неопределенными.

Из вышеперечисленного можно сделать вывод, что наши исследования могут быть полезными и продолженными.

Список литературы

1. *Бреславцева Н.А.* Бюджетный учет в сфере образования: учеб.-практ. пособие. Ростов-на-Дону: Феникс, 2010. 183с.
2. *Никольская Ю.П.* Бюджетный учет и отчетность: учеб. пособие. Ч. 2. М.: Щит-М, 2013. 348 с.
3. Федеральный закон от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» (в ред. от 28.12.2013);
4. Федеральный закон 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (в ред. от 21.07.2014);
5. Постановление Правительства РФ от 26.07.2010 № 538 «О порядке отнесения имущества автономного или бюджетного учреждения к категории особо ценного движимого имущества» (далее — постановление Правительства РФ № 538);
6. Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению»;
7. Приказ Минфина России от 06.12.2010 № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению» (в ред. от 24.12.2012);
8. Приказ Минфина России от 16.12.2010 № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению»;
9. Приказ Минфина России от 23.12.2010 № 183н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению».

Васильева Марина Владимировна,
канд. экон. наук, доцент кафедры аудита и контроля
Финансового университета при Правительстве Российской Федерации
Россия, г. Москва
E-mail: aik@fa.ru

АУДИТ ЭФФЕКТИВНОСТИ В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Основной задачей осуществления аудита эффективности использования государственных средств, как одного из видов государственного финансового контроля, является оказание содействия проверяемым органам исполнительной власти, государственным и иным организациям в повышении эффективности использования ими бюджетных средств.

Ключевые слова: аудит эффективности, бюджетные средства, государственный финансовый контроль.

Современный этап развития экономики и социальной сферы России, ее государственности и адекватных состоянию общества институтов характеризуется постановкой масштабных общенациональных социально - экономических задач. Их решение не может осуществляться без качественных преобразований и повышения эффективности деятельности государства, и, прежде всего – в управлении экономикой и государственными финансами.

Вместе с тем «управление» и «контроль» - два неотделимых друг от друга понятия. Осуществление контроля не имеет смысла без управления, а управление не будет результативным без надлежащего контроля. Активная позиция контроля в управлении экономикой проявляется в том, что он не только констатирует факты нарушений и отклонений в деятельности субъектов экономики, но и анализирует их для принятия более эффективных управленческих решений.

В настоящее время в системе внешнего финансового контроля сформировались предпосылки перехода к использованию наряду с традиционными формами контроля за расходованием бюджетных средств новых форм контроля, к числу которых следует отнести аудит эффективности использования средств бюджетов всех уровней. В этом качестве данное направление финансового контроля исторически раньше, чем в России, стало формироваться в зарубежных странах, по мере возрастания объема бюджетных потоков. При этом анализ зарубежного опыта позволяет утверждать, что аудит эффективности не был связан лишь с предпринимательской деятельностью, а развивался в рамках процесса совершенствования государственного финансового контроля.

В современных условиях в России применение аудита эффективности обусловлено развитием бюджетного процесса, реализацией концепции бюджетирования, ориентированного на результат.

В связи с развитием финансовой системы государства, аудит эффективности становится, на наш взгляд, фактором, способствующим реформированию системы финансового контроля в направлении повышения эффективности использования бюджетных средств.

Аудит эффективности - это финансовый контроль, подчиненный анализу рационального использования финансовых и иных государственных ресурсов, которые используются для достижения поставленных социально - экономических целей и выполнения государственных функций.

Государственные средства используются в целях удовлетворения определенных общественных потребностей (производство продукции и оказание услуг), на осуществление различных функций государства и решение социально-экономических задач. Данный аспект движения финансовых ресурсов государства отражается в конкретных показателях их использования. Результатом использования государственных средств является степень достижения запланированных показателей, характеризующая эффективность их использования. Анализ степени достижения запланированных результатов, удовлетворения общественных потребностей в целях определения эффективности использования государственных средств осуществляются посредством проведения аудита эффективности.

Вместе с тем наличие двух групп результатов использования финансовых средств, каждой из которых соответствует своя модель фи-

нансового контроля, дает основание рассматривать финансовый аудит и аудит эффективности как различные виды финансового контроля.

Если финансовый аудит представляет собой тип финансового контроля соответствия формирования и использования государственных средств законодательно установленным нормам и положениям в целях определения правильности ведения и достоверности их учета и отчетности, законности и целевого характера, то аудит эффективности является типом финансового контроля эффективности формирования и использования финансовых средств государства в целях определения их экономичности и результативности.

Таким образом, аудит эффективности и финансовый аудит, базируясь на ряде общих принципов финансового контроля, имеют при этом различное содержание, которое обусловлено двойственным характером проверяемых результатов использования государственных средств. Именно это дает основание рассматривать аудит эффективности и финансовый аудит как разные виды финансового контроля.

Аудит эффективности и финансовый аудит, отличаясь по содержанию осуществляемого ими финансового контроля как разные его типы, тем не менее, имеют ряд общих характеристик, присущих финансовому контролю как таковому. Оба они проводятся в форме последующего контроля формирования и использования государственных средств, который направлен на выявление и устранение имеющихся проблем и недостатков - это то, что является природой самого аудита.

Кроме того, контрольные мероприятия, осуществляемые в рамках этик типов финансового контроля, проводятся с определенной степенью независимости и объективности.

Аудит эффективности осуществляется посредством проведения проверки, обследования и анализа деятельности проверяемых объектов по использованию государственных средств.

Обязательным при проведении, как аудита эффективности, так и финансового аудита является подготовка и представление отчета о результатах проверки, а содержащиеся в нем выводы должны быть подтверждены соответствующими аудиторскими доказательствами. Вместе с тем между этими видами финансового контроля имеются существенные различия.

Несмотря на то, что аудит эффективности - это исследование прошлых событий, проблемы, на устранение которых он нацелен, являются текущими и будущими. Этот фактор определяет особый характер процедуры выбора тем и объектов проверки, который заключается в ранжировании их в порядке приоритета в отличие от принципа регулярности и периодичности проверок, присущего финансовому аудиту.

Кроме того, если предметом финансового аудита являются результаты использования государственных средств, характеризующие правомерность их использования и отражаемые в соответствующих финансовых документах и отчетности, то предметом аудита эффективности являются результаты использования государственных средств на удовлетворение потребностей общества.

Существуют различия и в содержании отчетов, оформляемых по результатам финансового аудита и аудита эффективности. Выводы по результатам финансового аудита должны представляться, как правило, в стандартизированной форме (аудиторское заключение) с приложением тех финансовых документов, на которых они основываются. В то же время отчеты о результатах аудита эффективности обычно отличаются друг от друга по форме и характеру изложения материала и документы к ним, как правило, не прикладываются.

Проведенный анализ общих основ аудита эффективности и финансового аудита, а также различий между ними дает основания утверждать, что речь сегодня должна идти не о замене, надстройке или включении одного из них в другой, а о внедрении нового вида государственного финансового контроля. Причем аудит эффективности должен не просто дополнить традиционный финансовый аудит, а наполнить новым содержанием систему государственного финансового контроля. Например, аудит эффективности прочно занял свое место в системе государственного финансового контроля большинства зарубежных стран, но при этом не заменил финансовый аудит.

Аудит эффективности является неотъемлемой частью системы государственного регулирования бюджетной сферы. Если финансовый контроль в целом представляет собой систему мониторинга процесса использования финансовых ресурсов субъекта экономики с целью оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений в управлении финансовыми ресурсами, выявления отклонений от этих решений и осуществления корректировки действий, то аудит эффективности связывается прежде всего с соотношением результатов и затрат в использовании финансовых ресурсов. Следовательно, аудит эффективности является одним из видов государственного финансового контроля.

Цель аудита эффективности состоит в определении эффективности использования бюджетных средств путем проведения проверок деятельности органов исполнительной власти,

государственных и других организаций, а не в оценке эффективности их деятельности. Деятельность министерств, агентств и служб проверяется и анализируется для того, чтобы оценить, насколько экономично и результативно они использовали государственные средства. При этом основным результатом аудита эффективности должны быть, прежде всего, конкретные рекомендации проверяемым объектам по повышению эффективности использования ими государственных средств. Аудит эффективности, адекватный указанной цели, выполняет несколько основных задач:

- предоставляет информацию законодательному органу об уровне качества управления и эффективности использования государственных средств;
- повышает ответственность, прозрачность и подотчетность в работе органов исполнительной власти и других получателей государственных средств;
- способствует повышению качества публичного финансового менеджмента путем разработки по результатам аудита эффективности соответствующих рекомендаций и их осуществления. Реализация мероприятий, разработанных проверенными организациями в соответствии с предложенными им рекомендациями должна обеспечивать более высокую результативность использования государственных средств.

Понятие эффективности, являющейся целевой установкой аудита, выражает относительный эффект, результативность процесса, операции и определяется как отношение эффекта, результата к затратам, расходам, обеспечившим его получение. Эффект как результат какого-либо действия может быть охарактеризован количественно и качественно. Качественно эффект можно оценить с точки зрения достижения определенных содержательных характеристик в рамках поставленной цели. Количественно эффект, будучи выраженным статистически, фиксирует степень достижения качественного результата и служит основанием для последующего сравнения данного результата с совокупностью результатов аналогичных действий.

Эффективность финансового контроля можно оценить с помощью показателей, характеризующих:

- абсолютные размеры выявленных в результате контроля недостач, незаконных расходов, хищений материальных ценностей и денежных средств;
- уровень возмещения причиненного государству материального ущерба в абсолютных суммах и в процентах к общей величине выявленных незаконных расходов, недостач и хищений, ущерб от невозврата или несвоевременного возврата бюджетных средств, выделенных на возвратной основе, потери от неперечисления в бюджет налоговых и неналоговых платежей, потери от искажений в финансовой отчетности, а также от ошибок в управлении и ведении учета финансово-хозяйственной деятельности объектов контроля.

Смысл оценки эффективности осуществления контрольных функций специально созданных для этого органов в том, чтобы определить результаты работы основных элементов системы контроля, а, следовательно, эффективности построения и существования этой системы.

В процессе аудита эффективности определяется степень достижения целей проводимой политики и результатов ее практической реализации, на основе которой и дается соответствующая оценка эффективности использования бюджетных средств.

Таким образом, аудит эффективности использования бюджетных средств в практике государственного финансового контроля – одно из направлений, имеющих важное значение как в настоящее время, так и в обозримой перспективе, которое позволит вывести государственный финансовый контроль в нашей стране на современный уровень и послужит катализатором прогрессивных экономических и социальных преобразований.

Список литературы

1. Горшенина О.В. Аудит эффективности — оценка деятельности органов исполнительной власти // Бюджет. - 2011. - №8.
2. Дьякова Е.Б. Взаимодействие субъектов государственного финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и пути решения / Дьякова Е.Б., Глазунова О.В., Перекрестова Л.В., Романенко Н.М. – Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2008. – 397 с.
3. Дьякова Е.Б., Перекрестова Л.В. О роли аудита эффективности бюджетных расходов в расширении регионального фискального пространства и увеличении бюджетной емкости. // Управление экономическими системами. - 2012. - №12.
4. Сугаипова И.В., Алеева Е.Г. Аудит эффективности использования бюджетных средств в интересах стратегии социально-экономического развития РФ // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. - 2010. - №1.
5. Шапорова О.А., Тюхова Е.А. Аудит эффективности как современная форма финансового контроля в бюджетной сфере. // Современные проблемы науки и образования - 2011. - №6. (приложение "Экономические науки").
6. Азарская М.А. Место аудита эффективности в системе финансового контроля // Инновационное развитие экономики. 2011. № 6. С. 14-18.

Демина Ирина Дмитриевна,
д-р экон. наук, профессор кафедры управленческого учета
Финансового университета при Правительстве РФ
Россия, г. Москва
E-mail: Demina_id@mail.ru

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ В 2015 ГОДУ

На основании последних законодательных изменений в области бухгалтерского и налогового учета объектов основных средств, в том числе объектов недвижимости, рассмотрены особенности их учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в 2015 году (формирование первоначальной стоимости объектов основных средств, начисление амортизации, переоценка объектов основных средств и т.д.).

Ключевые слова: ПБУ 6/01 «Учет основных средств», первоначальная стоимость, объекты недвижимости, государственная пошлина, инвестиционный актив, особенности начисления амортизации, ликвидационные обязательства, учет основных средств в случае продажи, переоценка основных средств, дорогостоящий ремонт основных средств.

В настоящее время, согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» основными средствами в бухгалтерском учете признаются активы, предназначенные для использования в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации (счет 01 «Основные средства») и активы, предназначенные для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование (счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности»). Если организация имеет объекты, которые учитываются на счете 01 и на счете 03, то амортизация по ним начисляется по кредиту одного счета 02 раздельно.

Актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства, если одновременно выполняются условия, которые перечислены в п.4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Если объект движимого имущества, приобретенный организацией с целью использования в качестве основного средства, полностью готов к эксплуатации, то необходимо принять его к бухгалтерскому учету в составе основных средств независимо от начала фактического использования. Готовые к использованию приобретенные основные средства должны переводиться со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» на счет 01 «Основные средства»

Следует отметить, что по правилам ПБУ 6/01 «Основные средства» амортизация по объектам основных средств начисляется с месяца, следующего за месяцем принятия к учету независимо от факта ввода в эксплуатацию. По правилам 25 главы НК РФ для целей налогообложения прибыли амортизация начисляется с месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию (п.4 ст.259 НК РФ, письмо Минфина РФ от 20.02.2008 №03-03-06/1/121).

В настоящее время ПБУ 6/01 «Учет основных средств» позволяет в учетной политике организации устанавливать стоимостной критерий отнесения активов к основным средствам. При этом основные средства, стоимостью ниже установленного критерия, учитываются на счете 10 «Материалы» (на отдельном субсчете). С 2011 года в бухгалтерском учете максимальный стоимостной предел отнесения основных средств к материально - производственным запасам составлял до 40 000руб, что должно было быть отражено в учетной политике организации. Такие же подходы были и в налоговом учете.

С 1 января 2015 организации могут самостоятельно определять порядок признания материальных расходов, предусмотренных подп. 3 п.1 ст.254 НК РФ. Это затраты на приобретение инструментов, приспособлений, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды, других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством РФ, и иного имущества, не являющегося амортизируемым (т.е. объектов стоимостью до 40 000руб., которые в целях налогообложения

не признаются амортизируемым имуществом). Налогоплательщик может списывать в состав материальных расходов стоимость этого имущества в течение более чем одного отчетного периода в порядке, установленном самостоятельно. При этом необходимо принимать во внимание срок использования имущества и иные экономически обоснованные показатели.

Эти изменения полезны организациям, которые применяют МСФО и не применяют в учетной политике стоимостной критерий признания основных средств.

Если в организации активы, стоимостью до 40 000руб., списываются на расходы не единовременно, то с 2015 года существует реальная возможность сблизить ведение бухгалтерского и налогового учета. При этом срок и порядок списания стоимости активов отражается в карточке учета основных средств.

Приобретение объектов основных средств, права на которые подлежат государственной регистрации, определяет п.1 ст.131 ГК РФ. Это земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства. К недвижимым вещам относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты (п.1 ст.130 ГК РФ).

В бухгалтерском учете с 2011 года государственная регистрация права собственности не влияет на момент принятия актива к бухгалтерскому учету в составе основных средств. В этом случае необходимо единовременное выполнение условий, установленных п.4 ПБУ 6/01, т.е. объект приведен в состояние, пригодное для использования в деятельности организации. Объекты недвижимости, права собственности на которые не зарегистрированы в установленном законодательством порядке, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств.

Согласно письму Минфина РФ от 22.03.2011 №07-02-10/20, если организация приобрела по договору купли-продажи здание, которое пригодно к эксплуатации, то акт приемки-передачи здания является достаточным основанием для включения его в состав основных средств. Если приобретенное здание находится в состоянии, не пригодном к использованию, то до момента завершения работ его до состояния, пригодного к использованию, оно будет учитываться на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». После того, как все работы будут проведены, основное средство переводится на счет 01 «Основные средства» (письмо Минфина РФ от 17.06.2011 №03-05-05-01/11,, от 22.06.2011 №03-03-06/1/370).

Если основное средство построено, то принятие его к бухгалтерскому учету осуществляется на основании разрешения на ввод объекта в эксплуатацию (письмо Минфина РФ от 20.01.2010 №03-05-05-01/01). Вместе с тем, выдаваемое на основании ст.55 Градостроительного кодекса РФ разрешение на ввод объекта в эксплуатацию само по себе не может рассматриваться в качестве безусловного доказательства, свидетельствующего о доведении строящегося объекта до состояния готовности и возможности его эксплуатации. Этот документ удостоверяет его соответствие градостроительному плану земельного участка и проектной документации и выполнение строительства согласно разрешению на строительство. Поэтому строящийся объект недвижимости при невозможности его использования на момент получения разрешения на ввод в эксплуатацию и продолжении выполнения работ после получения этого разрешения не соответствует признакам основного средства и числится на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

В целях налогообложения прибыли установлены иные правила включения объектов недвижимости в состав амортизируемого имущества. По объектам, введенным в эксплуатацию после 1 января 2012 года, амортизация в целях исчисления налога на прибыль начисляется с месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию , независимо от факта подачи документов на государственную регистрацию прав. По объектам, введенным в эксплуатацию до 1 января 2012 года, начисление амортизации возможно только после подачи документов на государственную регистрацию прав.

При этом в бухгалтерском учете с 1 января 2011 года государственная пошлина, уплачиваемая в связи с регистрацией прав на объекты недвижимости, в первоначальную стоимость основных средств не включается, так как ее оплата не связана с приобретением недвижимости, как основного средства, поэтому нет оснований включать ее в первоначальную стоимость, что имело место до 1 января 2011 года.

При приобретении основного средства в кредит расходы в виде процентов по займам и кредитам, привлеченным для приобретения основных средств согласно п.7 ПБУ 15/2008

«Учет расходов по займам и кредитам» отражаются в бухгалтерском учете в составе прочих расходов. Исключение из этого правила составляет учет процентов по займам (кредитам), израсходованным на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива. Проценты по таким займам (кредитам) подлежит включению в стоимость инвестиционного актива. Согласно п.7 ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление (в первую очередь этот объекты капитального строительства). К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов.

Приобретение объектов основных средств, не требующих монтажа (11, с.133), например грузового автомобиля, не является приобретением инвестиционных активов. Если организация приобретает станок, требующий монтажа в течение двух недель, то такой станок также не является инвестиционным активом. При этом приобретение производственной линии, требующей монтажа в течение нескольких месяцев, то в этом случае можно говорить о приобретении инвестиционного актива.

Так как ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» не определяет длительность периода, когда признается инвестиционный актив, то это необходимо закрепить в учетной политике организации (больше 6 месяцев, больше 9 месяцев, больше года и т.д.).

При приобретении объекта основных средств необходимо определить, является ли объект инвестиционным активом. Если объект не является инвестиционным активом, то проценты по займам, использованным на приобретение этих основных средств, отражаются в составе прочих расходов. В этом случае данные бухгалтерского и налогового учета будут совпадать. В целях налогообложения прибыли проценты по кредитам и займам учитываются в составе внереализационных расходов. Если объект является инвестиционным активом, то проценты по кредитам и займам, использованным на его приобретение, относят на увеличение его первоначальной стоимости.

При этом согласно п.12 и 13 ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» включение процентов в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается на более раннюю из двух дат (после этой даты проценты по полученным заемным средствам следует относить на прочие расходы организации):

- с первого числа месяца, следующего за месяцем прекращения приобретения (сооружения, изготовления) инвестиционного актива;
- с первого числа месяца, следующего за месяцем фактического начала эксплуатации (если фактическая эксплуатация инвестиционного актива началась до момента завершения работ по его приобретению (сооружению, изготовлению)).

До настоящего времени нет четкого, законодательно закрепленного определения инвестиционного актива, в результате чего возникают споры с налоговыми инспекциями по определению налоговой базы по налогу на имущество.

Субъекты малого предпринимательства в соответствии с п.7 ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» , кроме эмитентов публично размещаемых ценные бумаги, вправе признавать все расходы по кредитам и займам прочими расходами. При формировании учетной политики для целей бухгалтерского учета малые предприятия должны указать, что все без исключения расходы по кредитам и займам признаются прочими расходами.

В настоящее время, в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» первоначальная стоимость объектов основных средств формируется с учетом затрат на их ликвидацию. Согласно письму Минфина РФ от 09.01.2013 №07-02-18/01 и ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» в первоначальную стоимость основных средств необходимо включать величину оценочного обязательства на демонтаж и утилизацию объекта основных средств и восстановление окружающей среды (ликвидационное обязательство), если возникновение таких обязательств непосредственно связано с приобретением, сооружением и изготовлением этих основных средств. Причем, согласно новой редакции п.3 ст.375 НК РФ остаточная стоимость имущества, которая включает в себя денежную оценку ликвидационных обязательств, принимается к учету для целей налогообложения без учета этих затрат. Следовательно, с 2015 года включение ликвидационного обязательства в

первоначальную стоимость объекта основных средств не влияет на размер налоговой базы по налогу на имущество.

В случае, если организация собирается продать основное средство, то согласно письма Минфина РФ от 02.03.2010 №03-05-05-01/04 нормы бухгалтерского законодательства не предусматривают возможность перевода основных средств в категорию «товары». Поэтому до момента продажи основные средства подлежат налогообложению налогом на имущество организаций до момента их продажи.

Если организация не использует основное средство в своей деятельности, то согласно п.4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» это имущество можно исключить из состава основных средств, учитывать как товар и не платить налог на имущество. Для этого случая есть положительная арбитражная практика – Постановление ФАС Поволжского округа от 27.01.2009г. №А65-9168/2008, Центрального округа от 04.07.2008 №А48-3994/07-14.

В случае продажи объекта недвижимости дата перехода права собственности определяется датой государственной регистрации, следовательно, продавец может признать выручку от продажи недвижимости только на эту дату.

Согласно письма Минфина РФ от 27.01.2012 №07-02-18/01 и от 22.03.2011 №07-02-10/20 организация, передающая объект недвижимости, права собственности на который, подлежат государственной регистрации, должна списать его с бухгалтерского учета (со счета 01 «Основные средства») в момент фактического выбытия независимо от факта государственной регистрации прав собственности. Если момент списания с бухгалтерского учета объекта недвижимости, права собственности на который подлежат государственной регистрации, не совпадает с моментом признания доходов и расходов от выбытия объектов основных средств, то для отражения выбывшего объекта основных средств до момента признания доходов и расходов от его выбытия может использоваться счет 45 «Товары отгруженные» (отдельный субсчет «переданные объекты недвижимости»). На дату регистрации права собственности остаточная стоимость проданного объекта списывается со счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с единовременным признанием по кредиту этого счета выручки от реализации этого объекта. Письмом ФНС России от 31.03.2011 №КЕ-4-3/5085@ эта позиция Минфина РФ доведена до налоговых органов.

Информацию о переданных на конец года покупателям объектах недвижимости, переход права собственности на которые еще не зарегистрирован, следует отражать в балансе продавца в составе оборотных активов (по статье «Прочие оборотные активы») соответствующими пояснениями в пояснительной записке.

Согласно п.15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» коммерческим организациям предоставлено право осуществлять переоценку своих основных средств. Цель переоценки является определение реальной стоимости основных средств путем приведения их первоначальной стоимости в соответствии с рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки. При этом результаты переоценок, производимых в соответствии с правилами бухгалтерского учета, для целей налогообложения прибыли не учитываются. В налоговом учете положительная (отрицательная) сумма переоценок, производимых после 1 января 2002г. не признается доходом (расходом), учитываемом при определении налоговой базы. Эта сумма также не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации для целей налогообложения (п.1 ст.257 НК РФ).

Вместе с тем, результаты переоценок учитываются при начислении налога на имущество. С 2011 года переоценка стоимости основных средств производится по состоянию на конец отчетного года (п.15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»). Следовательно, результаты проведенной переоценки в 2015 году будут учитываться при определении налоговой базы по налогу на имущество за 2015 год.

При проведении ремонта основных средств расходы на его проведение признаются расходами по обычным видам деятельности того периода, в котором он был произведен. Однако регулярные, крупные затраты, возникающие через определенные длительные временные интервалы (более 12 месяцев) на протяжении всего срока эксплуатации объекта основных средств, затраты на проведение ремонта и на иные аналогичные мероприятия (проведение проверок технического состояния основных средств) должны отражаться в бухгалтерском балансе в разделе 1 «Внеоборотные активы», как показатель детализирующий данные, отраженные по группе статей «Основные средства» (11, с.144). При этом они погашаются (признаются в составе расходов) в течение срока указанного выше временного периода. Так, если производственное оборудование требует технической проверки раз в два года, то затраты на

ее проведение будут списываться в течение двух лет. Учет этого вида затрат можно вести на счете 97 «Расходы будущих периодов» или на счете 01 «Основные средства (по аналогии с МСФО).

Вместе с тем, все изменения по бухгалтерскому и налоговому учету основных средств, не коснулись вопросов повышения эффективности их использования (получения экономических выгод), а, следовательно, они не могут повлиять на оптимизацию себестоимости производимой продукции (выполнения работ, оказания услуг), что остается крайне актуальным в настоящее время.

Список литературы

1. Налоговый Кодекс РФ.
2. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001г. №26н.
3. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010. Приказ Минфина РФ от 13.12.2010г. №167н.
4. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008. Приказ Минфина РФ от 06.10.2008г. №107н.
5. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств. Приказ Минфина РФ от 13.10.2003г. №91н.
6. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (ред.от 31.10.2012) (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 №160н) - Режим доступа: [Консультант плюс]. - Загл. с экрана.
7. *Демина И.Д.* Сравнительный анализ учета основных средств в коммерческих организациях в соответствии с ПБУ 6/01 "Учет основных средств" и МСФО (IAS) 16 "Основные средства"// Международный бухгалтерский учет. - 2012. - №12. - Режим доступа: [Консультант плюс]. – Загл. с экрана.
8. *Демина И.Д., Домбровская Е.Н.*Проблемы применения проекта ПБУ 6 «Учет основных средств» в отечественной практике бухгалтерского учета/ Демина И.Д., Домбровская Е.Н. // Вестник университета (Государственный университет управления), 2014 №4.
9. Демина И.Д., Домбровская Е.Н. Экономические выгоды от использования основных средств и их влияние на релевантность отчетной информации//Международный бухгалтерский учет, 2014, №33, с.24-33.
10. *Домбровская Е.Н.* Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учеб. пособие. -М.: ИНФРА-М, 2010 г.-279 с.
11. Крутякова Т.Л. Годовой отчет 2014/Т.Л. Крутякова , - М.:АйСиГрупп, 2014.-544с.
12. Гетьман В.Г. Назревшие вопросы совершенствования бухгалтерского учета основных средств // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 14. С. 2-13.

Моторин Антон Леонидович,
канд. экон. наук, доцент
кафедры бухгалтерского учета, налогов и экономической безопасности
Поволжского государственного технологического университета
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: kbua@inbox.ru

Гребнева Марина Валерьевна,
студентка гр. зЭКОм-21,
кафедра бухгалтерского учета, налогов и экономической безопасности
Поволжского государственного технологического университета
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: kbua@inbox.ru

УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ, ЕЕ РОЛЬ В ИННОВАЦИОННОМ РАЗВИТИИ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

В статье представлены теоретико - методологические основы управленческого учета и внутренней отчетности. В частности, показаны основные элементы и инструментарий управленческой отчетности; различные точки зрения - трактовки внутренней отчетности, ее содержание, требования и методы формирования, а также отмечена ее роль в инновационном развитии управления организацией.

Ключевые слова: управленческая отчетность, инновационное развитие, управление организацией.

На сегодняшний день, при сложившейся рыночной конъюктуре, постоянно растущем уровне инфляции и стремительно возросшей конкуренции практически во всех сферах производства и оказания услуг, растет необходимость создания новых, нетрадиционных систем получения информации о затратах, применение новых подходов к калькулированию себестоимости, подсчету финансовых результатов, а также методов контроля, анализа, и, как следствие, принятия на этой основе управленческих решений. Поэтому эффективная работа предприятий в борьбе за выживаемость на рынке труда невозможна как без хорошо налаженной системы бухгалтерского финансового и налогового учета, так и без введения одного из новых и перспективных направлений бухгалтерской практики. В данном случае речь идет о системе управленческого учета.

В соответствии с научным трудом Вахрушиной М.А. под управленческой отчетностью понимается самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений [129, с. 11]. Круг задач управленческого учета широк, однако Исаев Д.В. пытается сузить его и выделяет три основные группы - учет и управление затратами, планирование и бюджетирование, поддержка принятия управленческих решений [129, с. 27].

Как известно, для решения той или иной задачи требуется свой инструментарий, метод. Так, к основными инструментариям управленческого учета относят директ - костинг, анализ косвенных затрат, CVR - анализ, функционально - стоимостной анализ и т.д.

Основными объектами управленческого учета являются издержки предприятия, результаты хозяйственной деятельности, внутреннее ценообразование, бюджетирование, а также внутренняя отчетность, являющаяся основным результатом управленческого учета.

Несмотря на то, что вопросам организации и ведения бухгалтерского управленческого учета отводится достаточно большое внимание, вопросы, связанные с внутренней отчетностью, являются на сегодняшний день открытыми, поскольку управленческая отчетность каждой организации составляется из требований руководства и тем самым признается «уникальной».

Такие определения как «внутрихозяйственная отчетность», «внутренняя отчетность», «оперативная отчетность», «управленческая отчетность» подразумевают под собой именно тот вид отчетности, который является продуктом управленческого учета. То есть терминология для обозначения данного понятия весьма обширна. Однако, представляется, что ни один из вышеперечисленных терминов не отражает в полной мере сущности и содержания данного вида отчетности.

В экономической литературе отмечается ряд авторов, которые дают трактовку бухгалтерской управленческой отчетности исходя из понятия бухгалтерской отчетности в целом, добавляя основной элемент - особенность, присущий в целом управленческой отчетности, а именно ориентация информации на внутренних пользователей организации – ее управленческий персонал. В то время как другая часть теоретиков характеризуют внутреннюю отчетность не столько с точки зрения целевой аудитории, сколько с той стороны, что важным акцентом данной отчетности является содержание в ней сведений не только о финансовом положении организации, но и о ее производственных и технологических показателях.

Так, такие ученые, как Бакаев А.С., Палий В.Ф., Гусева Е.Э., Друри К., представившие в свет научные издания по организации как управленческого, так и бухгалтерского учета в целом, отмечают, что внутренняя отчетность представляет собой систему сбора информации в денежном и натуральном выражении, которая характеризует условия и результаты деятельности предприятия в полном объеме, либо отдельных его частей за отчетные периоды времени [1].

Несмотря на то, что в данном понимании термина «внутренняя отчетность» отражен акцент на указание того, что информация управленческой отчетности отражает единство данных о финансово-хозяйственной деятельности предприятия, оно является не совсем полным, поскольку отсутствует указание на основного потребителя информации, который, как было указано выше, является основным критерием внутренней отчетности предприятия.

Вторая группа авторов, таких, как Коренева О.Н., Юдина Л.Н., Соколов А.Ю., рассматривают управленческую отчетность как систему учетно-аналитической информации, отражающую функционирование организации как субъекта хозяйственной деятельности и предназначенную для управленческого персонала организации с целью принятия ими управленческих решений [5, 8, 9].

Рассмотренная трактовка отражает как целевую аудиторию, так и основную цель бухгалтерской управленческой отчетности, которые позволяют понять истинный смысл данного вида отчетности. В то же время в определении отсутствует акцент на период времени составления управленческой отчетности – должна ли она отражать только текущее положение предприятия или же характеризовать его в целом?

Разнообразные подходы к трактовке и раскрытию сути понятия «бухгалтерская управленческая отчетность» позволяют сделать обобщенный вывод о том, что подразумевает под собой данный вид отчетности, и каковы его основные цели. Однако все мнения замыкаются на текущем временном интервале. А ведь управление компанией (организацией), тем более на сегодняшний день, когда страна живет в условиях финансового кризиса, требует получения такой информации, с помощью которой возможно своевременное управление рисками.

Таким образом, наиболее верной трактовкой «внутренней отчетности», объединяющей все вышеуказанные требования является следующее: бухгалтерская управленческая отчетность – это систематизированная учетно - аналитическая информация в виде учетных и расчетных показателей, представленная по внутрифирменным формам и предназначенная для внутренних пользователей с целью принятия ими управленческих решений не только текущего, но и стратегического характера.

В процессе "деления" данного термина на составные части для более глубокого его понимания, следует, что как у бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и у внутренней существуют свои пользователи. Однако важно отметить, что бухгалтерская (финансовая) отчетность предназначена и для внешних потребителей информации (налоговая инспекция, публикация в СМИ и т.д.), и для внутренних (бухгалтерия, руководство и т.д.), а информация управленческого учета - только для внутреннего пользования, так как может содержать в себе конфиденциальную информацию. То есть отсутствующие в бухгалтерской (финансовой) отчетности подробные, конкретные сведения о состоянии и результатах хозяйственной деятельности организации, но являющиеся крайне важными для внутренних пользователей, могут быть отражены во внутрихозяйственной отчетности.

Так, в качестве внутренних пользователей управленческой отчетности, по мнению ряда отечественных авторов, выступают управленческие службы хозяйствующих субъектов, которые используют данные отчетности для оценки выполнения плана, анализа финансового и имущественного положения предприятия (организации), а также планирования и прогнозирования его деятельности.

Для того, чтобы эти цели были достигнуты с максимальной результативностью, внутрихозяйственная отчетность должна содержать в себе полезную и исчерпывающую информацию о деятельности экономического субъекта и служила в качестве надежной информационной базы. Отчетность будет таковой, если она будет отвечать должным требованиям. Однако и здесь мнения авторов не имеют единой точки соприкосновения. Так, ряд специалистов этой области к основным требованиям внутренней отчетности относят: своевременность представления отчетности, конкретность и доступность отчетной информации, объективность и сопоставимость отчетных данных, экономичность, обходя вниманием такие требования, как достоверность, полнота, целостность, последовательность представления информации, существенность показателей отчетности. Другая точка зрения связана с пониманием того, что пренебрегать требованиям, продиктованным ПБУ 1/08 «Учетная политика организации» ни в коем случае нельзя, поскольку зачастую управленческий учет либо полностью, либо в какой - то его части регламентируется именно учетной политикой организации по бухгалтерскому учету.

Таким образом, аналогично формам бухгалтерской отчетности внутрихозяйственная отчетность должна быть основана на совокупности требований, которые можно объединить в три группы:

-принципы, определяющие теоретическую основу бухгалтерской управленческой отчетности (системность, научность, достаточность, законченность и т.д.);

-принципы, определяющие состав и структуру бухгалтерской управленческой отчетности (полезность, достаточность, законченность, качественная существенность и т.д.);

-принципы, определяющие составление бухгалтерской управленческой отчетности (последовательность применения учетной политики, приоритет содержания над формой, конфиденциальность).

Именно с учетом всех вышеперечисленных требований и должен определяться состав, содержание и формы внутрихозяйственной отчетности.

Еще одним важным критерием, успешная реализация которого, поможет повысить конкурентоспособность хозяйствующего субъекта и простимулирует его инновационную активность, служит формирование внутренней отчетности.

Несмотря на отсутствие государственного регулирования порядка формирования бухгалтерской управленческой отчетности, система внутренней отчетности должна иметь типовую методологическую основу, которую необходимо разрабатывать. Однако, поскольку на сегодняшний день такой основы нет, организации, где управленческому учету отводится одна из основных ролей в процессе осуществления деятельности, самостоятельно определяют процессы, этапы формирования комплекта управленческой отчетности.

Например, в качестве одной из процедур формирования внутренней отчетности можно представить следующую, состоящую из четырех пошаговых этапов.

Первый этап связан с определением ключевой цели формирования и внедрения управленческой отчетности на предприятии, ее необходимостью. Сформированные цели (цель) выведут к обозначению необходимых к реализации задач. В большинстве случаев детально проработанные формы при грамотном использовании, оперативном и стратегическом управлении со стороны менеджмента позволят существенно повысить эффективность деятельности компании, что непосредственным образом скажется на положении ее на занимаемом рынке.

Для второго этапа характерно формирование проблемных вопросов, которые возможно препятствуют поставленным целям (цели). Для наглядного представления и удобства может быть использована проблемная матрица формирования и системы внутрихозяйственной отчетности. Вариации ее построения разнообразные, зависят от мастерства ответственного за это задания лица.

На предпоследнем этапе на основе выработанных обоснованных способов решения проблем осуществляется подбор необходимых управленческих решений, способных в полной мере удовлетворить заявленным ориентирам. Для удобства представления можно также сформировать матрицу управленческих решений, направленных на формирование и внедрение системы внутренней управленческой отчетности.

На третьем этапе активно используется внутриорганизационное регламентирование. Однако поскольку на большинстве предприятий Российской Федерации управленческий учет не достигает желаемого и необходимого уровня, стандарты и регламенты по ведению управленческого учета являются неприемлемыми для анализа и оценки форм отчетности или вовсе не разрабатываются.

Поэтому разработка внутриорганизационных стандартов и регламентов, является одним из основополагающих моментов в процессе создания системы внутриорганизационной управленческой отчетности.

На заключительном этапе формирования форм управленческой отчетности производится контроль непосредственного выполнения выбранного управленческого решения. Этим занимается методологический отдел организации, если такой имеется. В противном случае назначается исполнитель, осуществляющий разработку и внедрение системы внутренней управленческой отчетности в организации.

В ходе осуществления всего процесса формирования и внедрения системы внутренней управленческой отчетности могут возникать конфликты интересов. В этом случае необходимо выявить всех участников конфликта интересов, изыскать баланс конфликтующих интересов, сформировать более усложненное решение.

Таким образом, для того, чтобы деятельность хозяйствующего субъекта была инновационно насыщенной, необходимо формировать полноценный и эффективно функционирующий аппарат управленческого регулирования, особое место в инструментах которого занимает система внутренней управленческой отчетности. Текущее состояние учета в практике российских организаций свидетельствует о том, что большинство из них использует неэффективные, не отвечающие современным запросам рынка учетные технологии. Дальнейшее функционирование только за счет экстенсивных факторов не позволит организации развиваться и достигать поставленных целей и задач. В условиях современной действительности необходимо пересматривать подход к управлению фирмой, используя инновационные учетные технологии, способные повысить эффективность деятельности организации по многим направлениям. Разработка и использование системы внутриорганизационной отчетности является проявлением инновационной деятельности организации, которая позволит повысить уровень ее конкурентоспособности на рынке и простимулирует дальнейшее развитие в выбранном русле. Именно благодаря инновационной деятельности хозяйствующего субъекта организация может двигаться в направлении совершенствования и развития своего интеллектуального и информационного потенциала.

Список литературы

1. Бакаев, А.С. Толковый бухгалтерский словарь. – М.:, 2006. – 164 с.
2. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: учеб./ М.А. Вахрушина – М.: Высшая школа, 2002. – С. 528.
3. Гусева, Е. Э. Управленческая отчетность и ее использование для принятия управленческих решений [Текст]/ Современный бух.учет, Е. Э. Гусева, 2005. № 1. С.20-26.
4. Друри, К. Управленческий учет для бизнес-решений [Текст]: Пер. с англ./ Н.Д. Эриашвили – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. – С. 655.
5. Коренева, О.Н. Управленческая отчетность коммерческого банка [Текст]/ Аудит и финансовый анализ, О. Н. Коренева, 2006. № 4. С.37-44.
6. Палий, В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов с элементами финансового учета - М.:, 2006. - С. 211.
7. Сборник научных статей «Россия: потенциал инновационного развития. Сборник научных статей аспирантов и студентов». - СПб.: Институт бизнеса и права, 2011.
8. Соколова, А.Ю. Управленческая отчетность промышленных предприятий [Текст]/ Все для бухгалтера, А. Ю. Соколова, 2006. № 19. С.13-17.
9. Юдина, Л.Н. Управленческая отчетность организации [Текст]/ Все для бухгалтера, Л. Н. Юдина, 2007. № 15. С.14-27.
10. Исаев Д.В. Информационные технологии управленческого учета, 2006.
11. Гетьман В.Г. Совершенствование экономических отношений и отдельных аспектов учета в России // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2010. № 16. С. 18-22.
12. Варняков Ю.В. Концепция управленческого учета как доминирующего вида управленческого контроля // Экономические науки. 2011. № 83. С. 208-214.
13. Сабирьянова Л.Р. Риск-ориентированный управленческий учет производства строительных материалов: теория и практика: Монография / Л.Р. Сабирьянова. – Йошкар-Ола: ООО "Стринг", 2013. - 214 с.
14. Курочкина И.П., Миронова О.А. Развитие производственного учета и его нацеленность на учетно-аналитическое обеспечение реализации производственной программы // Экономические науки. 2008. № 41. С. 354-360.

Овечкина Ольга Никодимовна,
канд. экон. наук, доцент
кафедры бухгалтерского учета, налогов и экономической безопасности
Поволжского государственного технологического университета
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: kbua@inbox.ru

Рыбакова Галина Ивановна,
магистр
Поволжского государственного технологического университета
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: kbua@inbox.ru

ПРОБЛЕМЫ АНАЛИЗА И ОЦЕНКИ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ

Рассматривается содержание понятия «финансовое состояние организации», традиционные подходы к анализу и оценке финансового состояния и проблемы, возникающие при их применении в организациях, а также пути их решения.

Ключевые слова; финансовое состояние, анализ и оценка, показатели деятельности, контроллинг.

В современных условиях развития экономики России анализ финансового состояния организаций приобретает все большее значение. Расширение перспектив экономической свободы привели к состоянию постоянного поиска хозяйствующими субъектами источников финансирования. Перед экономическими участниками встала необходимость самостоятельно определять стратегию функционирования. Встает вопрос правильного и грамотного анализа, а затем и последующей оценки финансового состояния организаций. Данная статья посвящена раскрытию некоторых проблем, возникающих при проведении анализа и оценки финансового состояния российских хозяйствующих субъектов.

Разные авторы дают свое определение финансового состояния предприятия. Любушин Н. П. дает определение финансового состояния организации как способность предприятия финансировать свою деятельность [6]. В понимании авторов Баканова М. И. и Шеремета А. Д., финансовое состояние характеризует деловую активность и надежность предприятия. Оно определяет кредитоспособность хозяйствующего субъекта и его возможности в деловом сотрудничестве. Финансовое состояние организации обеспечивает эффективную реализацию экономических интересов участников хозяйственной деятельности предприятия и других заинтересованных участников [4]. По определению Артеменко В. Г., финансовое состояние хозяйствующего субъекта – это важнейшая характеристика его деятельности, которая отражает обеспеченность организации ресурсами, эффективность их размещения, использования, характеризует платежеспособность и финансовую устойчивость [3]. По определению Грищенко О. В., под финансовым состоянием хозяйствующего субъекта понимается обеспеченность его финансовыми ресурсами, необходимыми для бесперебойного функционирования организации, целесообразностью и эффективностью использования, а также платежеспособностью и финансовой устойчивостью [5].

Фридман А. М. под анализом финансового состояния хозяйствующего субъекта подразумевает составную часть общего финансового анализа, которая включает расчет различных показателей хозяйственной деятельности организации, в том числе рентабельности, показателей финансовой устойчивости, расчет оборачиваемости активов, показателей ликвидности, деловой и инвестиционной активности, а также эффективности деятельности [8].

Как мы видим, авторы сходятся в основных критериях, характеризующих финансовое состояние. По нашему мнению, можно добавить небольшое уточнение. Финансовое состояние предприятия не просто способность организа-

ции обеспечивать свою деятельность ресурсами, а это степень способности, то есть достаточно ли она обеспечена этими ресурсами.

Основными этапами проведения анализа финансового состояния являются:

1. Общий обзор финансового положения организации, анализ основных изменений прошедших за отчетный период. Здесь уместен аналитический агрегированный баланс, анализ структуры и динамики статей актива и пассива баланса.

2. На втором этапе целесообразно провести анализ платежеспособности, финансовой устойчивости хозяйствующего субъекта. Такой анализ проводится методом сравнения и методом коэффициентов.

3. Следующим этапом является анализ кредитоспособности и анализ ликвидности баланса этой организации. Также используются методы сравнения и коэффициентов.

4. Затем анализируется оборачиваемость оборотных активов, включая анализ дебиторской задолженности и оборачиваемости запасов.

5. На пятом этапе проводится анализ финансовых результатов, изучается динамика и структура прибыли.

6. На заключительном этапе оценивается риск банкротства. На этом этапе рассчитываются коэффициент текущей ликвидности, обеспеченность предприятия собственными средствами, восстановление платежеспособности. Могут использоваться специальные методики определения признаков банкротства.

Ряд авторов, например, Ковалев В. В., предлагают проводить предварительный экспресс-анализ.

Основные составляющие финансового состояния можно представить в следующем виде (рис. 1).

Рис. 1 Основные составляющие финансового состояния

Показатели, которые используются различными авторами для анализа и оценки финансового состояния можно условно разделить на группы, отражающие различные стороны финансового состояния предприятия. К ним относятся коэффициенты ликвидности; показатели структуры капитала (коэффициенты устойчивости); коэффициенты рентабельности; коэффициенты деловой активности. Шеремет А. Д. выделяет также четыре основные группы показателей. Для наглядности они сгруппированы в таблице 1.

Таблица 1. Исходные показатели, принимаемые для анализа финансового состояния

Исходные показатели, принимаемые для анализа финансового состояния			
1 группа	2 группа	3 группа	4 группа
Показатели оценки прибыльности хозяйственной деятельности	Показатели оценки эффективности управления	Показатели оценки деловой активности	Показатели оценки ликвидности и финансовой устойчивости

Первая группа включает в себя важнейшие обобщающие параметры оценки прибыльности (рентабельности) хозяйственной деятельности предприятия:

- общая рентабельность организации, выраженная в виде балансовой прибыли на 1 рубль актива;
- чистая рентабельность организации, выраженная в виде величины чистой прибыли на 1 рубль актива;
- рентабельность собственного капитала, выраженная в виде величины чистой прибыли организации на 1 рубль собственного капитала;
- общая рентабельность производственных фондов, выраженная в виде величины балансовой прибыли к средней величине основных средств.

Вторая группа включает наиболее обобщающие критерии эффективности управления предприятием:
- величина чистой прибыли в пересчете на 1 рубль объема реализации;
- величина прибыли от реализации продукции в пересчете на 1 рубль объема реализации;
- величина прибыли от финансово-хозяйственной деятельности предприятия в пересчете на 1 рубль объема реализации;
- величина балансовой прибыли организации в пересчете на 1 рубль объема реализации.

Третья группа обобщает критерии деловой активности предприятия, отдачу от всех активов (капитала) хозяйствующего субъекта:
- величина отдачи всех активов фирмы, выраженная как выручка от реализации продукции в пересчете на 1 рубль стоимости активов;
- величина отдачи основных фондов предприятия, выраженная как выручка от реализации продукции в пересчете на 1 рубль стоимости основных средств;
- величина оборачиваемости оборотных фондов, выраженная как выручка от реализации продукции в пересчете на 1 рубль оборотных средств;
- величина оборачиваемости запасов, выраженная как выручка от реализации продукции в пересчете на 1 рубль стоимости запасов фирмы;
- величина оборачиваемости дебиторской задолженности, выраженной как выручка от реализации продукции в пересчете на 1 рубль дебиторской задолженности предприятия;
- величина оборачиваемости наиболее ликвидных активов организации, выраженная как сумма расхода денежных средств за период в пересчете на 1 рубль наиболее ликвидных активов организации;
- величина отдачи собственного капитала фирмы, выраженная как выручка от реализации в пересчете на 1 рубль собственного капитала организации.

Четвертая группа исходных показателей для оценки включают в себя показатели ликвидности и финансовой устойчивости хозяйствующего субъекта:
- величина коэффициента покрытия, выраженная как стоимость оборотных средств, в пересчете на 1 рубль срочных обязательств предприятия;
- величина коэффициента критической ликвидности предприятия, выраженная как сумма денежных средств, расчетов и прочих активов, в пересчете на 1 рубль срочных обязательств;
- величина индекса постоянного актива предприятия, выраженного как отношение стоимости основных средств и прочих внеоборотных активов организации к стоимости собственных основных средств;
- величина коэффициента автономии предприятия, выраженная как стоимость собственных средств организации, в пересчете на 1 рубль итога баланса-нетто;
- величина обеспеченности запасов собственными оборотными средствами предприятия, выраженная как стоимость собственных оборотных средств, в пересчете на 1 рубль запасов организации.

Шеремет А. Д. и Негашев Е. дают понятие оценки финансового состояния хозяйствующего субъекта как процесс рассмотрения каждого экономического показателя, полученного в результате анализа, и сравнения его с уровнем нормального значения для данного предприятия [9]. Процесс оценки включает в себя рассмотрение факторов, повлиявших на величину показателя, и возможных его изменений при изменении того или иного фактора. Оценивается также необходимая величина показателя на перспективу и способы достижения такой величины показателя финансового состояния. То есть, оценка подразумевает разработку способов улучшения финансового состояния предприятия на основе проведенного анализа.

Бибнев М. В. предложил проводить финансовый анализ с использованием «финансового треугольника» контроллинга [1]. Под контроллингом здесь понимается координация планирования, контроля, анализа, принятия решений и информационного обеспечения компании. В основе этого метода лежат общеизвестные и общепринятые методики анализа финансового состояния. Эти методики проверены временем, но не вполне отвечают современным потребностям. Схема финансового треугольника выглядит как треугольник, углы которого образуют показатели: выручка, активы и собственный капитал. В центре расположен показатель чи-

стой прибыли. В предложенной схеме, на ребрах и внутренних осях треугольника образуются следующие взаимосвязанные показатели финансового состояния: оборачиваемость активов, финансовый рычаг, оборачиваемость собственного капитала, рентабельность продаж, рентабельность активов, рентабельность собственного капитала. В такой структуре хорошо видны взаимозависимости показателей друг от друга. Принцип, заложенный в схеме финансового треугольника, имеет важное практическое значение. При таком подходе упрощается процесс разработки моделей зависимости показателей и последующего проведения факторного анализа.

Появление новых подходов к анализу и оценке финансового состояния организаций связано с выявлением проблем при проведении такого анализа и оценке. Как мы знаем, потребителями информации о финансовом состоянии хозяйствующих субъектов, является широкий круг юридических и физических лиц.

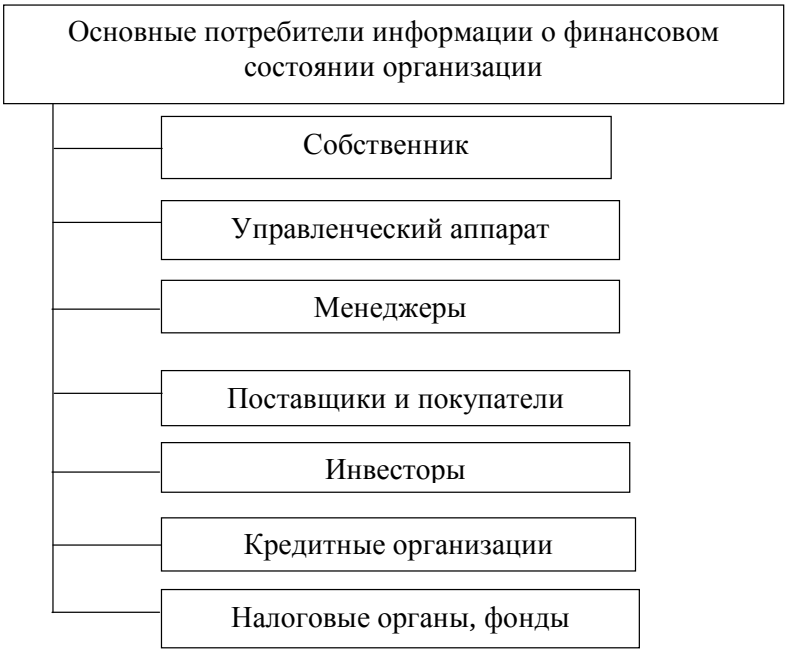

Рис. 3. Основные потребители информации о финансовом состоянии организации

Собственник на основе анализа и оценки финансового состояния организации может самостоятельно определить рыночные позиции предприятия по какому-либо конкретному критерию относительно среднерыночного уровня или конкурентных организаций. Управленческий аппарат организации на основе такой оценки может оценить свои собственные решения, их эффективность и обоснованность. Для работников фирмы показатели финансового состояния предприятия могут показать степень устойчивости и финансовой стабильности организации, перспективность ее, как работодателя. Анализ и оценка финансового состояния важна для поставщиков и для покупателей, так как косвенно подтверждает надежность организации как партнера. Для кредитных организаций анализ несет информацию о возможности рассматривать предприятие в качестве заемщика. Государству анализ финансового состояния организаций позволяет контролировать как отдельные предприятия, так и целые важные отрасли экономики на предмет их устойчивости и стабильности работы. Конкурирующие организации могут на основе такого анализа уточнить свою нишу на рынке и определиться со своей стратегией развития.

Исходя из большого разнообразия потребителей информации о финансовом состоянии предприятия, возникает потребность взглянуть на эту информацию под разным ракурсом, с учетом своих специфических потребностей.

Так Симоненко Л.Г., отмечает, что стандартный анализ финансового состояния хозяйствующих субъектов в сфере строительства и ремонта судов, проведенный по традиционным методикам, не учитывает специфических особенностей вида экономической деятельности этих субъектов и особенностей их функционирования [7]. Такой анализ не может предоставить полноценную информацию заинтересованным пользователям для выработки обосно-

ванных управленческих решений. Такой анализ не раскрывает факторы деятельности, которые повлияли на формирование того или иного финансового состояния предприятия. В связи с этим, необходимо развивать методику анализа применительно к различным хозяйствующим субъектам, в том числе в области строительства и ремонта судов. Под таким развитием, автор понимает процесс качественного изменения, адаптации методов анализа в более совершенные формы, дающие информацию о финансовом состоянии хозяйствующих субъектов с учетом особенностей деятельности.

Н.В. Бушуева описывает проблему анализа финансового состояния предприятий малого бизнеса и индивидуальных предпринимателей с точки зрения кредитных организаций [2]. При принятии решений о выдаче кредитов организациям, банки нуждаются также в более детальном анализе финансового состояния потенциальных заемщиков с разрезе их платежеспособности, финансовой устойчивости. В то время как другие аспекты их финансового состояния для кредитных организаций менее актуальны.

Таким образом, выявлена недостаточность проработки анализа и оценки финансового состояния организаций для разных групп пользователей этой информацией. В данное время для сравнения, сопоставления показателей финансового анализа применяются нормативные значения, рекомендованные Министерством экономического развития России. Проблема в том, что для части показателей, таких, например, как коэффициент оборачиваемости оборотных активов, коэффициент оборачиваемости собственного капитала, не рассчитаны нормативные значения. Эти значения сугубо индивидуальны для различных предприятий. Одним из возможных вариантов решения проблемы эффективного анализа и реальной сопоставимой оценки финансового состояния организаций является более широкое использование информации по отраслям экономики, публикуемой отраслевыми министерствами, данными статистических служб и различных аналитических агентств. Все это позволит учитывать, при выборе показателей финансовой деятельности и метода анализа и оценке, особенности конкретной организации, вида ее деятельности, периода жизненного цикла и других особенностей предприятия.

Список литературы

1. Анализ финансового состояния предприятия с использованием «финансового треугольника» контроллинга/М. В. Бибнев.: Экономический анализ: теория и практика. 2007, №6.
2. Анализ финансового состояния субъектов малого бизнеса/Н.В. Бушуева: Деньги и кредит. 2012. № 8.
3. Артеменко В. Г., Белендир М. В. Финансовый анализ.-М.: Дело-Сервис, 2008.-152 с.
4. Баканов М. И., Шеремет А. Д. Теория экономического анализа: учебник. - 4-е изд., доп. И перераб. - М.: Финансы и статистика, 2001.-416 с.
5. Грищенко О.В. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: Учебное пособие. Таганрог: Изд-во ТРТУ, 2000. 112с.
6. Любушин Н.П. Экономический анализ: учебник. - 3-е изд., перераб. и доп. - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010 576 с.
7. Пономаренко М. А. Отождествление и разделение понятий «анализ финансового состояния предприятия» и «оценка финансового состояния предприятия» [Текст] / М. А. Пономаренко // Актуальные вопросы экономических наук: материалы III междунар. науч. конф. (г. Уфа, июнь 2014 г.). – Уфа: Лето, 2014. — С. 3-5.
8. Развитие методики анализа финансового состояния хозяйствующих субъектов строительства и ремонта судов и оценка их финансово-экономической ситуации/Л. Г. Симоненко: Экономический анализ: теория и практика. 2014. № 14.
9. Фридман А. М. Финансы организации (предприятия): учебник. — 2-ое изд. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2013. – 488 с.
10. Шеремет А. Д., Негашев Е. В. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2008. — 208 с.
11. Поздеев В.Л. Методы оценки финансовой устойчивости предприятий // Экономический анализ: теория и практика. 2005. № 24. С. 54-58.
12. Поздеев В.Л. Системность как методологическая основа экономического анализа // Инновационное развитие экономики. 2014. № 4 (21). С. 82-87.
13. Яковлева Л.Я. Основы формирования учетной политики по международным и российским стандартам // Инновационное развитие экономики. 2013. № 6 (17). С. 210-213.

Поздеев Валерий Леонидович,
д-р экон. наук, профессор
кафедры бухгалтерского учета, налогов и экономической безопасности
Поволжского государственного технологического университета
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: kbua@inbox.ru

Ежова Александра Сергеевна,
магистрант
Поволжского государственного технологического университета
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: kbua@inbox.ru

ОСНОВНЫЕ ПОНЯТИЯ ПРОГНОЗНОГО АНАЛИЗА

Рассматриваются основные задачи прогнозного анализа, факторы, которые оказывают влияние на показатели хозяйственной деятельности. Также дается краткая характеристика методов прогнозирования.

Ключевые слова: прогнозный анализ, метод бюджетирования, метод предварительных балансов, экстраполяция, экспертиза, экономический анализ.

Прогнозным анализом называют изучение результатов хозяйственной деятельности предприятия с целью выявления возможных значений данных результатов в будущем. Основной характерной чертой перспективного анализа является то, что изучение процессов и явлений хозяйственной деятельности организации осуществляется с точки зрения будущего, то есть возможной перспективы развития, с позиции рассмотрения влияния различных факторов, как прошлого, так и настоящего в элементы будущего [1].

Прогнозный анализ в настоящее время играет важную роль для любого предприятия, т.к. с его помощью на основе фактических результатов деятельности можно определить возможные значения в перспективе и разработать управленческую и финансовую стратегию по обеспечению организации необходимыми ресурсами. Также прогнозирование позволяет решить такие задачи, как выявление и рациональное использование резервов увеличения денежных доходов, максимальное снижение затрат на производство продукции (товаров/работ/услуг), эффективное использование капитала.

Более наглядно задачи прогнозного анализа представлены схематично ниже на рис. 1

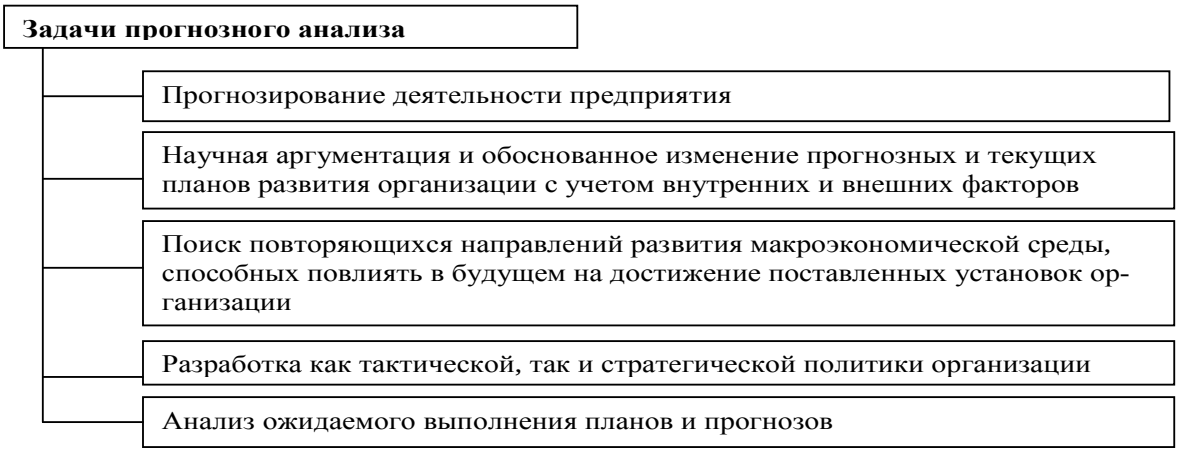

Рис. 1. Задачи прогнозного анализа

Опираясь на мнения Баканова М.И. и Шеремета А.Д. [1], Поздеева В.Л. [4], Савицкой Г.В. [6] задачи прогнозного анализа можно разделить по следующим признакам.

Таблица 1. Классификация задач прогнозного анализа

Признак	Задача прогнозирования
1. Объект анализа	• объединение; • предприятие • цех; • участок; • бригада
2. Показатели деятельности	• производительность труда; • объем продукции; • выручка; • себестоимость и т.д.
3. Горизонт расчета прогноза	• текущая перспектива (сутки, смена); • анализ ближайшего прогноза (месяц); • среднесрочное прогнозирование (2-3 года); • долгосрочное прогнозирование (5 лет и более)

Последовательность, с которой проводится прогнозный анализ, в обобщенном виде состоит из следующих этапов.

На начальном этапе определяется круг обобщающих показателей, которые определяют перспективу развития предприятия по основным направлениям хозяйственной деятельности. Система обобщающих показателей включает в себя не только частные показатели деятельности, но и специфические, присущие определенной отрасли.

На втором этапе обосновывается метод прогнозного анализа, выбор которого зависит от поставленной задачи. Метод будет включать последовательность процедур, на основе которых будет проводиться прогноз основных показателей деятельности предприятия.

Производство продукции/товаров, предоставление работ и услуг, необходимых для потребителя является основной задачей любого предприятия. А значит следует обратить внимание в первую очередь на такой показатель как объем продукции, проводить анализ перспективы и разрабатывать прогнозный план предприятия необходимо именно с него. Для определения необходимого потребителю объема продукции необходимо изучить в свою очередь факторы, оказывающие влияние на данный показатель:

- возможности предприятия и его подразделений, цехов производить продукцию;
- спрос на данную продукцию;
- изучить конкурентов, выпускающих аналогичную продукцию;
- рассмотреть возможности поставщиков и многие другие вопросы.

Далее на базе проведенного анализа определяется потребность в рабочей силе, предметах и средствах труда, дается оценка ожидаемым экономическим результатам хозяйственной деятельности предприятия по выпуску продукции, эта оценка включает в себя изучение таких показателей, как прибыль, себестоимость, рентабельность, показатели финансового состояния.

Также необходимо выявить степень влияния как внешних, так и внутренних факторов и их взаимосвязи на развитие организации и различные показатели деятельности предприятия. Данные факторы следует сгруппировать в общие для различных отраслей типовые группы, что представлено схематично на рис. 2.

Рис. 2. Типовые группы факторов, влияющих на показатели деятельности предприятия

Вследствие более глубокого и детального рассмотрения общих методов экономического анализа, с помощью которых изучают хозяйственную деятельность организации с точки зрения ее динамики и движения происходит развитие специфических приемов прогнозного анализа. К ним относятся и методы экономического прогнозирования.

В наших условиях хозяйственное, экономическое прогнозирование – это начальный этап планирования. Основываясь на изучении закономерностей развития различных экономических явлений и процессов, оно выявляет наиболее вероятные пути этого развития и дает базу для выбора и обоснования плановых решений на любом уровне управления. Таким образом, функции экономического прогнозирования являются исключительно аналитическими [7].

Для решения данных поставленных выше задач обычно выделяют следующие методы прогнозирования показателей хозяйственной деятельности предприятия:

- метод бюджетирования;
- метод предварительных (прогнозных) балансов;
- метод сроков оборачиваемости;
- экстраполяция.

Метод бюджетирования предполагает прогнозирование расходов и поступлений денежных потоков от финансовой, инвестиционной и основной деятельности предприятия, что в свою очередь помогает определить недостаток или излишек денежных средств. Этот метод подробно описывают в своих работах О.Ф. Ефимова [2] и Н.А. Русак [5].

Метод предварительных (прогнозных) балансов очень подробно описан Д.А. Панковым [3], его суть состоит в том, что прогнозная отчетность, которая может планироваться на месяц, квартал или год, помогает определить и проанализировать возможные изменения активов предприятия и источников их формирования на планируемый период времени в результате хозяйственных операций.

Метод сроков оборачиваемости базируется на анализе длительности производственно-коммерческого цикла, который рассчитывается по формуле: период оборачиваемости запасов плюс период оборачиваемости дебиторской задолженности минус период оборачиваемости кредиторской задолженности, умноженный на однодневный оборот по реализации.

На практике это выглядит следующим образом: если планируемый объем реализации продукции – 250 млн. руб., срок погашения дебиторской задолженности 45 дней, срок складирования запасов – 90 дней, срок кредита поставщиков – 40 дней. В итоге потребность в собственном капитале будет рассчитываться как (90+45-40)*250/360=65,97 млн. руб.

Метод экстраполяции предполагает взаимосвязь фактического развития предприятия с предположениями о динамике исследуемого процесса с учетом в перспективе его физической и логической сущности. Данный метод основан на анализе временных рядов, которые являются упорядоченными наборами измерений во времени различных характеристик объекта или процесса исследования.

Однако помимо этого существует еще огромное количество методов прогнозного анализа, наиболее распространенными является также экспертиза - итоговое суждение эксперта (или группы экспертов, населения) о динамике показателей анализируемого объекта или об альтернативных вариантах их возможного развития в будущем. К экспертизе относят такие методы как анкетирование, метод мозговой атаки (штурма), интервьюирование, метод контрольных вопросов, метод «Дельфи», ситуационного анализа, суда, «комиссии» («круглого стола»), метод лицом к лицу, аналитических докладных записок и экспертные методы.

Также следует выделить и фактографические методы, к которым относится математическое моделирование, эксперименты, трендовый анализ, сценарии, матрицы и т.д.

На практике невозможно использование какого-то одного метода для достоверной оценки будущего и точности прогноза, поэтому методы планирования часто пересекаются и дополняют друг друга, и для получения наиболее точных краткосрочных и долгосрочных прогнозов необходимо использовать комплексное применение различных методов прогнозного анализа.

Список литературы

1. Баканов, М.И., Шеремет, А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. – 4-е изд., доп. и перераб. - М.: Финансы и статистика, 2011. – 416 с.
2. Ефимова, О.Ф. Инновационный менеджмент / О.Ф. Ефимова, Г.А. Маховикова. – М.: Эксмо, 2010. – 208 с.
3. Панков, Д. А. Анализ хозяйственной деятельности бюджетных организаций: Учебное пособие / Д.А. Панков, Е. А. Головкова. – М.: Новое знание, 2008. – 409 с.
4. Поздеев, В.Л. Методы анализа циклических колебаний в экономических исследованиях. – М.: Оргсервис-2000, 2007. – 186 с.
5. Русак, Н.А. Финансовый анализ субъекта хозяйствования / Н.А. Русак, В.А. Русак. – Минск: Вышэйшая школа, 2007. – 530с.
6. Савицкая, Г.В. Теория анализа хозяйственной деятельности: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 288 с.
7. Шеремет, А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. – 3-е изд., доп. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 352с.
8. Моторин А.Л. Сегментирование в учете промышленных предприятий // Вопросы экономики и права. 2013. № 3. С. 135.

Поздеев Валерий Леонидович,
д-р экон. наук, профессор
кафедры бухгалтерского учета, налогов и экономической безопасности
Поволжского государственного технологического университета
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: kbua@inbox.ru

Шарипова АльфияИльдусовна,
магистрант
Поволжского государственного технологического университета
Россия, Йошкар-Ола
E-mail: kbua@inbox.ru

РОЛЬ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В ФОРМИРОВАНИИ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Раскрыты роль и содержание учетной политики, рассмотрены методические альтернативы элементов учетной политики, непосредственно влияющих на финансовый результат.

Ключевые слова: учетная политика, элементы учетной политики, финансовый результат.

Эффективно осуществлять финансово-хозяйственную деятельность могут лишь предприятия, получающие положительный экономический результат. Предприятия, не приносящие прибыль, являются нежизнеспособными с экономической точки зрения и обречены на реорганизацию или ликвидацию.

Во многом оптимизировать величину прибыли позволяет грамотно сформированная учетная политика, которая дает возможность за счет выбора методологических приемов выбрать и закрепить способы ведения бухгалтерского учета из альтернативно возможных. Выбранные методы учета оказывают непосредственное влияние на формирование себестоимости, прибыли, величины налоговых платежей. То есть, учетная политика может выступать инструментом управления и оптимизации финансовых результатов без привлечения дополнительных ресурсов. Поэтому становится очевидным важность осмысленного подхода при формировании учетной политики.

Тем не менее, при кажущейся практической необходимости формирования учетной политики, призванной унифицировать учетный процесс и оптимизировать финансовые результаты, экономические субъекты подходят к разработке учетной политики формально, когда важным становится не содержание документа, а его наличие. На стадии формирования учетной политики недостаточно анализа требований действующего законодательства, необходимо также соответствие ее целям и задачам предприятия.

Для осмысленного подхода к формированию учетной политики необходимо установить назначение учетной политики в системе бухгалтерского учета. Так, под учетной политикой организации, согласно одноименному ПБУ 1/08, понимается совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности [1].

Так, М.И. Кутер предлагает рассматривать учетную политику с двух позиций, в связи с чем выделяет:

- национальную учетную политику - установление единых общих принципов (правил) ведения бухгалтерского учета для всех экономических субъектов в рамках отдельного государства (группы государств);
- внутрифирменную учетную политику (учетная политика организации) - избранная конкретной организацией методика ведения бухгалтерского учета в рамках общих принципов, установленных системой нормативного регулирования в каждой стране (группе стран).

Также М.И.Кутер выдвигает определение учетной политике в широком смысле слова, как

средство реализации учетных целей путем выбора адекватных им моделей бухгалтерского отражения [5].

Кондраков отмечает, что «выбранная организацией учетная политика оказывает существенное влияние на величину показателей себестоимости продукции, прибыли, налога на прибыль. То есть, учетная политика организации выступает важным средством формирования величины основных показателей деятельности организации, налогового планирования, ценовой политики» [4].

Таким образом, учетную политику можно рассматривать как системообразующий фактор бухгалтерского учета организации, которая предусматривает наличие специфики финансово-хозяйственной деятельности и представляет собой совокупность конкретных форм и методов, имеющих своей целью постановку бухгалтерского учета в соответствии с действующим законодательством.

В связи с вышеизложенным, учетная политика может выступать в качестве:

- инструмента управления финансовыми результатами, расходами;
- инструмента управления величиной налогов, подлежащих к уплате;
- инструмента унификации учетных процедур, направленных на снижение трудоемкости учета.

Изучению вопросов учетной политики посвящены многие научные работы. Так, изучение роли учетной политики на формирование финансовых результатов нашло отражение в работах следующих авторов: Н.А. Рассказова-Николаева, П.П.Баранов, А.С.Шнейдман, А.А.Шапошников и др.

В результате обзора научной литературы, было установлено три элемента, непосредственно влияющих на финансовый результат организации:

- критерий включения объектов в состав основных средств;
- способы начисления амортизации;
- методы оценки запасов и финансовых вложений при их списании;

Так, организация может принять к учету актив в качестве основных средств при одновременном выполнении условий:

- будет использоваться более 1 года;
- не предназначен для перепродажи;
- способен приносить экономическую выгоду.

Основное средство, стоимостью до 40 тысяч рублей, может отражаться в составе материально-производственных запасов.

Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
-способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) [2].

При использовании способа списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования происходит интенсивное списание амортизации основных средств на себестоимость продукции. Амортизационные отчисления списываются равномерно в течение всего срока полезного использования при выборе линейного способа. Для способа уменьшаемого остатка характерна следующая особенность: интенсивное списание амортизации в первые годы эксплуатации и постепенное уменьшение амортизационных отчислений в последующие. При этом стопроцентный износ при данном способе амортизации невозможен. Но следует отметить, что данный способ является единственным, где допускается применение коэффициента ускорения. Для сохранения удельного веса амортизационных отчислений в пределах одного уровня, авторы рекомендуют использовать линейный способ для пассивной части основных средств и способ начисления амортизации пропорционально объему выпуска продукции (работ, услуг) для активной части.

Использование способа амортизации пропорционально объему выпуска продукции (работ, услуг) для однородной группы основных средств и использование линейного метода для другой группы будет нецелесообразным с точки зрения трудоемкости учета, но позволит оптимизировать величину налоговых платежей.

Таким образом, в зависимости от выбранного способа начисления амортизации будет формироваться различная величина амортизационных отчислений, что повлияет на величину себестоимости продукции.

Выбор метода оценки выбытия запасов, непосредственно влияет на финансовый результат, так как формирует себестоимость продукции (работ, услуг).

Установлена следующая вариантность в отношении методов списания материально-производственных запасов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по способу ФИФО (по сумме первых по времени приобретения материалов) [3].

При использовании метода ФИФО, в условиях постоянного повышения цен на материалы, стоимость списанных материалов наименьшая, а стоимость материалов в остатке - максимальна. В результате прослеживается следующая причинно-следственная связь: прибыль от реализации продукции будет выше вследствие заниженной себестоимости, но при этом возрастет величина налоговых поступлений в бюджет. Следовательно, при использовании метода ФИФО будет наблюдаться увеличение прибыли предприятий и величины налоговых платежей. При применении метода списания по средней себестоимости, формируемая себестоимость списанных в производство материалов менее подвержена колебаниям цен, следовательно, величина себестоимости может сохраняться на относительно стабильном уровне.

Таким образом, сравнивая два вышеописанных метода, можно сделать следующий вывод: метод ФИФО невыгоден, так как в этом случае возрастают налоги. Однако если организация ставит перед собой цель – получение максимальной прибыли (и, следовательно, увеличение суммы выплаченных дивидендов) предпочтительнее применять метод ФИФО.

Таким образом, от положений учетной политики зависят выбор способа учета объектов (отражать в составе основных средств на счетах 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности» или в составе МПЗ на счете 10 «Материалы»), а также размер лимита.

От выбора конкретных элементов учетной политики напрямую зависит величина финансового результата, а в некоторых случаях и величина налогооблагаемой прибыли.

В результате выполненного обзора, в целях оптимизации величины финансового результата можно рекомендовать следующие методы учета:

- по начислению амортизационных отчислений использовать метод списания по сумме чисел лет срока полезного использования;
- выбрать способ списания МПЗ по средней себестоимости.

Список литературы

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» (ПБУ 1/2008) [Электронный ресурс]: Консультант плюс. – Режим доступа: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=142566.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) [Электронный ресурс]: Гарант.- Режим доступа: http://base.garant.ru/12122835/
3. Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" (ПБУ 5/01) [Электронный ресурс]: Гарант.- Режим доступа: http://base.garant.ru/12123639/
4. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет [Текст]/Н.П.Кондраков. - М:ИНФРА-М, 2009 - 832с.
5. Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет [Текст]/ М.И.Кутер.-Краснодар: Просвещение - Юг, 2013г.
6. Фролова О.А., Бобкова Н.А. Анализ влияния элементов учетной политики на финансово-хозяйственную деятельность предприятия[Текст]/О.А.Фролова, Н.А.Бобкова. – Вестник НГИЭИ №5(24)/2013.
7. Моторин А.Л. Концепция бухгалтерской (финансовой) отчетности в России // Экономические науки. 2013. № 108. С. 83-87.
8. Деревяшкин С.А. Учетно-аналитическое обеспечение управления предпринимательскими рисками // автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Марийский государственный технический университет. Йошкар-Ола, 2010.

Царегородцев Евгений Леонидович,
старший государственный налоговый инспектор
ИФНС России по г. Йошкар-Оле,
магистрант
Поволжского государственного технологического университета
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: lTriatlonist@mail.ru

ОРГАНИЗАЦИЯ ПРОВЕДЕНИЯ КОНТРОЛЬНЫХ МЕРОПРИЯТИЙ ПО ПРИМЕНЕНИЮ КОНТРОЛЬНО-КАССОВОЙ ТЕХНИКИ И БЛАНКОВ СТРОГОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В системе налогового контроля развиваются существующие и появляются новые формы его реализации. Вопросы контроля применения налогоплательщиками контрольно-кассовой техники в денежных расчетах являются неотъемлемой частью налоговых проверок. В статье рассмотрены организационные вопросы проведения оперативного контроля за применением контрольно-кассовой техники и даны рекомендации по повышению роста его результативности.

Ключевые слова: налоговый контроль, налогоплательщик, этапы контроля, формы контроля, методы контроля.

Процесс взимания налогов осуществляется путем реализации своих налоговых обязательств как физическими, так и юридическими лицами, которые зачастую не заинтересованы принимать участие в формировании денежных фондов государства за счет собственных средств. Поэтому нередки случаи уклонения налогоплательщиками, налоговыми агентами, кредитными организациями от уплаты налогов, сокрытия имущества, предоставления неточной информации о доходах и др. Для пресечения подобных мер нарушения налогового законодательства реализуется один из важнейших институтов налогового законодательства – налоговый контроль.

В настоящее время под налоговым контролем понимается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

Анализ конструкции словосочетания “налоговый контроль” позволяет сделать вывод, что данным понятием охватывается вся совокупность контрольных действий, реализуемых в налоговой сфере.

Основной формой проведения налогового контроля, являются налоговые проверки. Законодательство выделяет два вида налоговых проверок.

- камеральная налоговая проверка;
- выездная налоговая проверка.

Процедура проведения указанных проверок, механизм реализации результатов, сроки, права и обязанности участников, - все эти элементы определены Налоговым кодексом.

Следует отметить, что статьей 7 закона о налоговых органах Российской Федерации N 943-1 от 21 марта 1991 года налоговым органам также предоставляется право осуществлять контроль:

1) за соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядка и условий ее регистрации и применения, проводить проверки выдачи кассовых чеков, налагать штрафы на организации, а также на индивидуальных предпринимателей за нарушение требований законодательства Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт;

2) в сфере организации и проведения азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах, в том числе в части соблюдения лицензиатом лицензионных требований и условий;

3) за соблюдением хозяйствующими субъектами требований в сфере государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных

предпринимателей на соответствие заявленного ими адреса местонахождения фактическому.

В данной статье нами будут рассмотрены особенности проведения налоговыми органами контрольных мероприятий по применению организациями и индивидуальными предпринимателями контрольно-кассовой техники, БСО (бланков строгой отчетности) при осуществлении наличных денежных расчетов.

Работа налоговых органов по контролю за применением контрольно-кассовой техники в денежных расчетах направлена на обеспечение полного учета выручки, поступившей в форме наличных денег или с использованием платежных карт, и уплаты налогов в бюджет с этой части выручки.

Целью проведения проверки является выявление и пресечение нарушений законодательства о применении ККТ при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт. Перечень таких нарушений установлен в КоАП РФ.

Объектами проверок являются организации и их обособленные подразделения, индивидуальные предприниматели, осуществляющие продажу товаров, выполнение работ или оказание услуг за наличный расчет или с использованием платежных карт.

Перед началом проверки выписывается поручение на ее проведение. Поручение на проверку подписывается руководителем налоговой инспекции или его заместителем и заверяется печатью налоговой инспекции.

Проверки применения ККТ в местах массовой торговли, как правило, проводятся во взаимодействии с органами внутренних дел, местной администрацией и другими государственными контролирующими органами. Такие проверки проводятся «перекрестным», «челночным» и рейдовым способами.

В рамках «перекрестных» проверок допускается проведение сотрудниками одной налоговой инспекции проверок организаций и индивидуальных предпринимателей, состоящих на учете у них, но осуществляющих свою деятельность на территориях, контролируемых другими налоговыми инспекциями [16, с. 51].

«Челночная» проверка заключается в периодическом контроле за соблюдением требований законодательства о применении контрольно-кассовых машин (далее - ККМ) в местах массовой торговли (рынках, ярмарках и т.п.) в течение дня. Периодичность повторения проверки конкретного места массовой торговли определяется налоговой инспекцией [16, с. 53].

Рейдовая проверка проводится на основе отдельных специально разработанных и взаимосогласованных межведомственных оперативных планов с широким охватом торговых точек, предварительно отобранных по какому-либо признаку. Осуществляется в ограниченный отрезок времени силами работников одного или нескольких налоговых органов с одновременным участием других контролирующих и правоохранительных органов [16, с. 54].

Проверка соблюдения налогоплательщиком законодательных и нормативных актов о применении ККТ при осуществлении расчетов наличными деньгами или с использованием платежных карт проводится следующими методами:

- визуального наблюдения за продажей товаров покупателям;
- приобретения проверяющими товаров в личное пользование;
- приобретения товаров сотрудниками органов, наделенных правом контрольной (проверочной) закупки, участвующих в проведении проверки;
- анализа порядка реализации товаров, работ и услуг за наличный расчет или с использованием платежных карт в ходе выездной налоговой проверки.

По результатам наблюдения за продажей товаров или оказанием услуг клиентам, соблюдением порядка применения ККТ, выдачей покупок проверяющие делают предварительную оценку соблюдения законодательства о применении ККТ при осуществлении расчетов на конкретном объекте проверки. Для оформления протокола об административном правонарушении действующего законодательства достаточно выявить один случай нарушения.

С учетом оснований, полученных в результате визуального наблюдения, проверяющие приступают к проведению проверки.

В ходе нее проверяющие приобретают товар для собственных нужд либо сотрудники правоохранительных органов, участвующие в проверке, производят контрольную закупку, которая оформляется соответствующим актом. После этого проверяющие предъявляют руководителю или другому должностному лицу организации (представителю индивидуального пред-

принимателя) поручение налогового органа, служебные удостоверения и приступают к более детальной проверке соблюдения законодательства о применении ККТ и документальному оформлению ее результатов.

Одновременно проверяется соответствие применяемых моделей ККТтребованиям Государственного реестра ККТ, соответствие паспортных и регистрационных данных ККТ фактическим, исправность ККТ, наличие договора на техническое обслуживание, карточки регистрации ККТ, средств визуального контроля, пломб, наличие прошитого и скрепленного печатью (штампом) налогового органа журнала кассира-операциониста и т.д.

При проверке организаций и индивидуальных предпринимателей, которые могут осуществлять расчеты без применения ККТ (в связи с тем, что используют в расчетах бланки строгой отчетности), сотрудники налоговой инспекции проверяют правомерность применения таких документов и соблюдение требований к их форме, заполнению и учету [18, с. 427].

В ходе организации контрольной работы большое внимание следует уделять профилактической работе по предупреждению нарушений законодательства о применении ККТ. В частности, к таким мероприятиям можно отнести проведение разъяснительной работы, направленной на ознакомление с нормами действующего законодательства о применении ККТ, изменениями, вносимыми в них, мерами административной ответственности за нарушение действующего законодательства.

Для примера возьмем результаты контрольной работы в Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Йошкар-Оле по применению контрольно-кассовой техники, БСО за 2014 год.

Показатели работы по проведению оперативного контроля за применением контрольно-кассовой техники и применением БСО за 2014 г.

Показатели	**2014 год**
Зарегистрировано ККТ, ед.	813
Снято с учета ККТ, ед.	1119
Перерегистрировано ККТ, ед.	3050
Проведено проверок ККТ и БСО, полноты учета выручки, ед.	244
Количество проверок с нарушениями, ед.	170
Результативность проверок, %	**69,7**
Предъявлено штрафов, тыс. руб.	**1840**
Предъявлено штрафов на 1 проверку, тыс. руб.	**7,58**
Оплачено штрафов, тыс. руб.	**1314**
Взыскиваемость, тыс. руб.	71,4

В 2014 году Инспекцией Федеральной налоговой службы по г. Йошкар-Оле проведены 244 проверки соблюдения организациями и индивидуальными предпринимателями законодательства о применении контрольно-кассовой техники (бланков строгой отчетности), порядка ведения кассовых операций и порядка оприходования денежной наличности, полученной с применением ККТ.

Контроль за соблюдением законодательства о применении ККТ в ИФНС России по г. Йошкар-Оле организован на плановой основе. В частности используется информация о:

- налогоплательщиках, применяющих упрощенную систему налогообложения и имеющих зарегистрированную в ИФНС России по г. Йошкар-Оле ККТ;
- дислокации торговых точек,
- налогоплательщиках, оказывающих платные услуги населению,
- нарушениях действующего законодательства, полученных от правоохранительных и других контролирующих органов, составляется план проведения проверок по соблюдению законодательства о применении ККТ.

При поступлении жалоб (обращений) граждан, оперативной информации от других контролирующих органов о нарушении действующего законодательства по поручению руководителя налогового органа проводятся внеплановые контрольные мероприятия.

Так, из 244 проверок по соблюдению законодательства о применении контрольно-кассовой техники и порядка ведения кассовых операций, проведенной в отчетном периоде:

- 219 проверок, что составляет 89.75 % носили плановый характер;

- 25 проверок, что составляет 10.25% проведенных по информации, полученной от граждан и контролирующих органов, – неплановый характер.

Как показывает практика результативность данных проверок за 2014 год составляет 69,7 %, что лучше показателя за аналогичный период 2013 года, который составил 55,9%.

Следует отметить, что из общего количества проведенных проверок большая часть приходится на проверки организаций и индивидуальных предпринимателей, использующих бланки строгой отчетности либо товарные чеки (77,9% от общего количества проверок). Чем объясняется невысокий показатель охвата проверками ККТ.

Наиболее частые нарушения законодательства о применении контрольно-кассовой техники (бланков строгой отчетности - БСО) выявляются в ходе проверок хозяйствующих субъектов, оказывающих платные услуги населению.

В настоящее время на территории г. Йошкар-Олы появились платежные терминалы, неоснащенные контрольно-кассовой техникой, с печатаемыми на выдаваемых документах реквизитами кредитных организаций.

В соответствии с п. 1 ст. 2, ст. 4 и п. 3 ст. 7 Федерального закона от 22.05.2003 №54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» (далее - Закон №54-ФЗ) порядок совершения кассовых операций с применением ККТ кредитными организациями и контроль за применением ими ККТ определяются Центральным банком Российской Федерации, а в соответствии со ст. 5 Закона №54-ФЗ кредитные организации не регистрируют ККТ в налоговых органах Российской Федерации.

Из данных положений следует, что полномочия налоговых органов по контролю за соблюдением законодательства о применении ККТ на кредитные организации не распространяются. Однако, на наш взгляд, возможны ситуации, когда фактический владелец платежного терминала, сознательно не желая нести расходы по регистрации ККТ, замене ЭКЛЗ, изменил свои реквизиты, печатаемые на чеке, на реквизиты какой-либо кредитной организации, как правило, зарегистрированной в другом субъекте РФ.

В связи с этим, необходимо законодательно отрегулировать порядок и механизм контроля со стороны налоговых органов за соблюдением законодательства о применении ККТ в составе платежных терминалов, в том числе принадлежащих кредитным организациям.

Одной из основных задач налоговых органов является использование информации, полученной в рамках контроля за применением контрольно-кассовой техники для целей налогового контроля.

Основой для успешной реализации названной задачи является эффективное взаимодействие между отделами инспекции.

Еще более высокий рост результативности проверок может быть достигнут за счет:

- снижения количества низкоэффективных проверок соблюдения законодательства о применении контрольно-кассовой техники в розничных торговых точках, где, как правило, используется ККТ, и увеличения проверок индивидуальных предпринимателей, оказывающих услуги населению без применения ККТ с использованием бланков строгой отчетности, у которых в наибольшей мере выявляются нарушения законодательства о применения ККТ и порядка ведения кассовых операций;
- углубленного предпроверочного анализа объектов проверки, а также оперативных предпроверочных обследований мест осуществления деятельности предлагаемого к проверке объекта.

Основной проблемой является отсутствие законодательно установленных методов проверки, таких, как возможность использования сотрудниками налоговых органов права контрольной закупки либо возможность приобретения товара в личное пользование, в результате которых возможно установить нарушения законодательства о применении ККТ, приводит к низкой эффективности системы контроля за соблюдением налогового законодательства и законодательства о применении контрольно-кассовой техники.

Для проверки правильности применения контрольно-кассовой техники необходимо, чтобы покупатель произвел покупку, а продавец получил от него наличные деньги за товар, т.е. необходимо осуществить денежные расчеты в ходе торговой операции или оказания услуги. На практике сложно найти свидетеля, который на стадии составления акта проверки

дает добровольное согласие на указание в протоколе допроса свидетеля своих персонифицированных данных, а в последующем согласие на участие в судебных заседаниях для подтверждения факта нарушения действующего законодательства.

Анализ практической работы налоговых органов свидетельствует о том, что основные формы и методы проведения контрольных мероприятий все еще нуждаются в совершенствовании по содержанию, процедуре проведения с целью повышения их качества и эффективности, в силу чего значимость проблемы налогового контроля в условиях рыночных отношений всегда остается высокой.

Список литературы

1. Собрание законодательства РФ, 1998 . - N 31. - Сст. 3824.
2. Вопросы экономики и права. 2011. № 9.
3. Титов А.С. Теоретико-правовые основы налогового администрирования в Российской Федерации: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2007. С. 18.
4. Крохина Ю.А. Налоговое право России: Учеб. для вузов / Отв. ред. д.ю.н. Ю.А. Крохина. М.: Норма, 2003. - С. 301.
5. Бурцев В.В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. -- М.: Издательская компания ИВЦ «Маркетинг», 2004. - С. 86 - 89.
6. Налоговый контроль: Научно-практический комментарий положений законодательства о налогах и сборах с обзором судебной практики / Под ред. А.А. Ялбулганова // Подготовлен для системы "КонсультантПлюс", 2007.
7. Чхутиашвили Л.В. Современная система налогообложения в России: формы и методы налогового контроля // "Международный бухгалтерский учет", 2010, N 9.
8. Горелов А.А. Формы и методы, используемые налоговыми органами при осуществлении мероприятий налогового контроля. // "Административное и муниципальное право", 2009, N 5.
9. Финансовое право: Учебник / Под ред. О.Н. Горбуновой, доп. Артемов Н.М. Ашмарина Е.М. Арефкина Е.И., 3-е, перераб. - М.: Юристъ, 2006.- С. 63.
10. Поролло Е.В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. М.: Гардарика, 1996. С. 13.
11. Финансовое право / Авт. колл.; отв. ред. Е.М. Ашмарина, С.О. Шохин. М.: ЭЛИТ, 2009. С. 253 – 254.
12. Никитина, Е. Е. Проблемы защиты прав граждан и юридических лиц в сфере налогового законодательства РФ
13. Крохина Ю.А. Налоговое право России: Учеб. для вузов / Отв. ред. д.ю.н. Ю.А. Крохина. М.: Норма, 2003.
14. Смирнов Д.А. О понятии принципов налогового права // "Известия вузов. Правоведение", 2009, N 5.
15. Финансовое право: Учебник / Под ред. О.Н. Горбуновой, доп. Артемов Н.М. Ашмарина Е.М. Арефкина Е.И., 3-е, перераб. - М.: Юристъ, 2006.
16. Кормилицын А.С. Формы и методы налогового контроля // "Административное и муниципальное право". 2008. № 6.4.
17. Михайлова О.Р. Выездная налоговая проверка как форма налогового контроля // "Ваш налоговый адвокат". 2001.
18. Смирнова Е.Е. О контрольной работе налоговых органов // Налоговый вестник. 2004. N 11
19. Полтева А.М. Камеральная налоговая проверка как форма налогового контроля // "Административное и муниципальное право", 2009, N 4
20. "Собрание законодательства РФ", 02.08.2010. - N 31, ст. 4198.
21. Постановление Президиума ВАС РФ от 26.06.2007 N 2662/07 по делу N А19-5641/06-10
22. Пантюшов О.В. Мероприятия налогового контроля.// "Право и экономика", 2009, N 1.
23. Федоров А.С. Организация контрольной работы: стоимость и целенаправленность // "Российский налоговый курьер", 2010, N 1-2.
24. Санникова А. Практика налоговых проверок //" Бухгалтерия и Кадры", 2009, № 9.
25. Тимошенко В.А., Спирина Л.В. Проверки налоговых органов: учеб. пособ. –М. Дашков и К, 2009.
26. Путеводитель по налогам. Энциклопедия спорных ситуаций по части первой Налогового кодекса РФ // Подготовлен специалистами АО "Консультант Плюс".
27. Налоговый контроль: Учебное пособие Под ред. Ю.Ф. Кваши.- М.:Юрист,2001.
28. Налоговое право: Учебник / Под ред. Н.А. Изевелевой. М., 2001.
29. Налоговое администрирование. Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф., Бобошко Н.М., Каратаев А.С., Каратаева Г.Е., Швецов А.В., Миронов А.А., Ханафеев А.Ф., Хузягалиева Э.Х., Челпанова Л.В., Яруткина Н.А. // под редакцией О.А. Мироновой, Ф.Ф. Ханафеева. Йошкар-Ола, 2013. Сер. Высшее финансовое образование (3-е издание).

Melnik Margarita Viktorovna,
Doctor of Economics, professor of Auditing and control Chair
Financial University under the Government of the Russian Federation,
Russia, Moscow,
E-mail: eaa@fa.ru

INTERNAL CONTROL SYSTEM AS A FACTOR OF DEVELOPMENT MANAGEMENT ACCOUNTING

The article reveals the relationship of organization and internal control system of management accounting, showing features of the organization of management accounting in the different stages of the reproductive cycle - purchasing, production preparation, business processes main, auxiliary and service production, sales and after-sales service. Particular attention is paid to management accounting and control of the investment and financing activities. the role of management accounting external relations organization that develops stakeholders theory analysis are shows

Keywords: system of internal control, management accounting, the stages of the reproduction cycle, the harmonization of substantive and real cash flows, facilities and border of management accounting

Toomas Karm,
Lecturer of Economic Theory,
University of Applied Sciences in entrepreneurship,
Estonia, Tallinn
E–mail: toomas.karm@eek.ee

REGIONAL DEVELOPMENT OF THE RUSSIAN EMPIRE IN THE LIGHT OF ESTIMATES OF MODERN INTERNATIONAL RATING AGENTS

This article discusses issues related to the stages and trends of the three states that were part of the Russian Empire - as the basis of Russian Empire, Finland as a relatively autonomous state in its composition and Estonia as the Estonian and Livonian provinces. The features of the current state of economic models of these countries, a change in the economic structure, productivity, economic growth and development on the example of summarizing complex terms, the level and dynamics of the indices of a liberal economy, human development, global competitiveness, the knowledge economy and entrepreneurship, and others.

Keywords: economic models, structure and growth of the economy, the index of liberality, the knowledge economy, human development, global competitiveness, entrepreneurship and others.

Saal Toomas Reinovich,
Ph.D.,prof. University of Applied Sciences in entrepreneurship,
Estonia, Tallinn
E–mail: eek@eek.ee

ENTREPRENEUR, ENTERPRISE AND ENTREPRENEURSHIP

The article deals with the content and relationship categories of enterprise, entrepreneurship and potential the entrepreneur.

Keywords: entrepreneur, entrepreneurship enterprising, capacity and resources of entrepreneurship.

Kolesnik Aleksey Leonidovich,
graduate student,Head of the audit of public
procurement and monitoring of risk transactions
Sevastopol Territorial Administration of internal audit and financial control
Russia, Sevastopol
E-mail: revizia2012@gmail.com

EVOLUTION OF PUBLIC INTERNAL FINANCIAL CONTROL IN UKRAINE AND RUSSIA, THE EMERGENCE OF INTERNAL AUDIT

The paper studies the evolution of the state of internal control in Ukraine and Russia, are considered periods of development, harmonization of control with the basic principles applied in the EU, noted the time of occurrence of the state of internal audit. Particular attention is paid over time intervals of control in Ukraine and Russia.

One could argue that in Ukraine and Russia implementation of international standards was not accompanied by timely actual implementation by the executive authorities of the new legislative requirements, in particular with regards to the implementation of internal audit. At the same time the introduction of new standards of control and audit are often accompanied by the destruction of the old rules, the loss of accumulated scientific and practical experience, usually due to lack of understanding of the similarities and differences between rules and implemented thus acting earlier. The process of change and modernization are at risk of losing the previously accumulated knowledge and experience.

Of course, the transition to the international conceptual framework of public internal financial control due to the time step, understanding the need to preserve the accumulated Russian and Ukrainian scholars and practitioners of knowledge can be argued that the best way to implement a transformation in which the processing of the norms of international standards when transferring them into national legislation . Help the scientific community in this process can be invaluable.

Key words: control, internal audit, internal control, public internal financial control, implementation, harmonization

Polukhina Anna Nikolaevna,
Doctor of Economics, professor of the chair « Social sciences and technologies»
Volga State University of Technology
Russia, Yoshkar-Ola
E-mail: poluhinaan@marstu.net

INNOVATION IN TOURISM: COMPARATIVE ASPECTS CONCEPTUAL DEFINITIONS DEVELOPMENT MODEL OF TOURIST POTENTIAL

The article discusses a number of controversial concepts related to the field of tourism: tourist potential, innovation in tourism and entrepreneurship in tourism. The comparative aspect of the concepts being studied in relation to the specifics of tourism, defining their relationship in the economic, social and cultural environment. It asserted the idea that the concept of "innovation in tourism" and "business tourism" should be regarded as interpenetrating, when developing a new model of development of tourism potential of the territories.

Keywords: tourism, innovation, innovation process, tourist potential, entrepreneurship.

Varnyakov Yury Vladimirovich,
candidate of economical science, associate Professor,
Department of Taxes and Taxation
Financial University under the Government of the Russian Federation
Russia, Moscow,
E-mail: varnyakov@yandex.ru

Slesareva Eugenia Yurievna,
candidate of economical science,
head of Legal Support of banking operations
Legal Department CB «Natsinvestprombank»
Russia, Moscow,
E-mail: e.slesareva@bk.ru

TAX MANAGEMENT IN HOLDING

The article describes the components of the tax management and tax control holdings as a separate sector and as a function of tax management. Emphasis is placed on the application of fiscal control in the field of contractual relations.

Keywords: tax management, functions, contractual relations, tax audits.

Goretov Igor Nikolaevich,
Doctor of Economics, professor of the chair «Economics and Finance»,
Mari State University,
Russia, Yoshkar-Ola
E-mail: burvodstroy@list.ru

Loginov Dmitriy Alekseevich,
Doctor of Economics, professor of the chair
«State and Municipal Administration and Management»
Vyatka State University of Humanities
Russia,, Kirov
E-mail: burvodstroy@list.ru

INNOVATION THE CLUSTER APPROACH IN THE MANAGEMENT OF REGIONAL ECONOMIES

The article is devoted to the use of the cluster approach in the dairy industry. Attention is paid to ensuring the competitiveness of production at a level sufficient to successfully compete with import products, which is the task of modern Russian agricultural policy, the solution of which must be modeled on the strategic level with a comprehensive analysis of emerging sectoral and cross-sectoral risks.

Keywords: cluster method, agriculture, market infrastructure, poultry, dairy production, risks.

Goretov Igor Nikolaevich,
Doctor of Economics, professor of the chair «Economics and Finance»,
Mari State University,
Russia, Yoshkar-Ola
E-mail: burvodstroy@list.ru

FINANCIAL POLICY IN CONDITIONS OF REALIZATION CLUSTER APPROACH

The article discusses the role of financial policy, implemented under the cluster approach to the organization of industrial complexes in the region. Institutional approach applied to the cluster strategy, aimed at creating and maintaining a competitive environment of the Institute. Underlined the problems preventing the effective implementation of cluster technology, and built the institutional model of financing of programs development of regional clusters.

Keywords: financial policy, cluster strategy, institutional model, risk management.

Loginov Dmitriy Alekseevich,
Doctor of Economics, professor of the chair
«State and Municipal Administration and Management»
Vyatka State University of Humanities
Russia,, Kirov
E-mail: burvodstroy@list.ru

INNOVATIVE INTERACTION OF ECONOMIC AGENTS AND THE DEVELOPMENT OF MECHANISMS ITS FINANCING

Attracting financial resources in the development of innovative industries and regional clusters is a very urgent task in modern conditions, which is necessary for the implementation of modern tools. The article deals with the challenges and opportunities of application of venture financing in innovative one-ment of small businesses, the purpose of which is to ensure the production of services and the population.

Keywords: innovation process, innovation, venture capital, innovation and venture cooperation, regional clusters, small business.

Davydova Maria Vladimirovna,
master student, Volga State University of Technology
Russia, Yoshkar-Ola
E-mail: Maria070788@mail.ru

THE ROLE OF TAX CONTROL IN THE TAX ADMINISTRATION SYSTEM: DEVELOPMENT AND IMPROVEMENT AT THE PRESENT STAGE

The article discusses the importance of tax control in the tax administration, highlighted problems at the present stage and proposed ways to resolve them.

Keywords: tax administration, tax control objects, subjects of tax control, tax control.

Koneva Olga Vasilevna,
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Department of Accounting, Analysis and Audit
Commerce and Economic Institute
Siberian Federal University
Russia, Krasnoyarsk
E-mail: smorodina77@list.ru

FORMING FINANCIAL POTENTIAL OF SMALL AND MEDIUM ENTERPRISES, AS A CLUSTER OF KRASNOYARSK KRAI

State support for small and medium business in Russia is diverse shapes and applied measures for the implementation of federal and regional programs. Since most of the small and medium-sized enterprises operating in the services sector, the article presents the author's vision of clustering small and medium enterprises in the conditions of Krasnoyarsk region. Consider the purpose and organizational structure of the cluster, and the cluster of conditions and factors affecting the formation of its financial capacity.

Keywords: financial potential, cluster, small and medium enterprises.

Konovalova Tatyana Vladimirovna,
master student, Volga State University of Technology
Russia, Yoshkar-Ola
E-mail: kbua@inbox.ru

DEVELOPMENT OF ANALYTICAL WORK IN THE TAX ADMINISTRATION SYSTEM

The article discusses the role of analytical work in the system of tax administration, the basic directions of analysis and the ways of their development. Attention is paid to the importance of the industry average analysis.

Keywords: analytical work, tax monitoring, industry average indicators, tax burden, tax risks.

Filatova Ekaterina Andreevna,
accountant of "NCO" Western Union DP Vostok "
Russia, Moscow
E-mail: kbua@inbox.ru

THEORETICAL CLASSIFICATION MODELS OF TAX POLICY

The paper considered carefully the role of tax policy of the state and its regions theoretically grounded classical economic work and gained international experience countries with developed tax system. The article describes various models of policy, given their characteristics.

Keywords: tax policy, the model, the tax burden, the development of the economy.

Alexeyeva Gulnara Ilsurovna,
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Chair of accounting in commercial organizations
Financial University under the Government of the Russian Federation,
Russia, Moscow,
E-mail buhuchet@fa.ru

PROBLEMS OF ACCOUNTING DEFERRED INCOME UNDER ACCOUNTING REFORM IN ACCORDANCE WITH IFRS

In order to rendezvous with the Russian accounting rules with IFRS 01.01.2011 to take effect changes in number 34n Regulations on accounting and financial reporting in the Russian Federation, approved by Order of the Russian Finance Ministry of 24.12.2010 № 186n. One of them is connected with the withdrawal from the text of that provision determining deferred income. This has resulted in practical difficulties in regard to the object, which are recognized in deferred income, as this category is excluded from one of the normative document and remain in other normative and methodological documents that affect the methodology of accounting and, as a consequence, a significant the provision of information in the financial statements of the economic entity.

Keywords: deferred income, income, liabilities, financial reporting, IFRS.

Antonova Marina Valerevna,
postgraduate student, Cheboksary Cooperative Institute (branch)
Russian University of Cooperation
Russia, Cheboksary
E-mail: antonova210672@mail.ru

FORMATION REPORTING SUSTAINABLE DEVELOPMENT IN ORGANIZATIONS OF CONSUMER COOPERATION

Revealed the importance of sustainable development of consumer cooperatives and the basic principles of reporting on sustainable development.

Keywords: sustainable development, consumer cooperation, sustainability reporting.

Azarskaya Maya Anatolievna,
Doctor of Economics, professor of the chair «Accounting, tax and economic security»
Volga State University of Technology
Russia, Yoshkar-Ola
E-mail: azarskaya@list.ru

Zaitseva Svetlana Leonidovna,
master student, Volga State University of Technology
Russia, Yoshkar-Ola
E-mail: svszsl28@gmail.com

PROBLEMS OF APPLICATION AND ACCOUNTING OF DEPRECIATION BONUS

The article examines the main regulatory and procedural provisions of bonus depreciation and the main problems of application and accounting depreciation premium on the current stage of economic development.

Keywords: fixed assets, capital expenditures, depreciation, amortization premium.

Andreeva Svetlana Yurevna,
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the chair
«Accounting, tax and economic security»,
Volga State University of Technology
Russia, Yoshkar-Ola
E-mail: Kbua@inbox.ru

Kostyunina Tatiana Sergeevna,
master student, Volga State University of Technology
Russia, Yoshkar-Ola
E-mail: kbua@inbox.ru

BUDGETING AS A TOOL OF MANAGEMENT ACCOUNTING FOR PLANNING AND CONTROL

The article discusses the methodological support budgeting processes, the definition of the main budget and the sequence of its preparation, it substantiates the need for budgeting in the company for planning, control, and management decisions.

Keywords: budget, budgeting, management accounting, budget analysis, planning.

Breslavtseva N.A.,
doctor of economical science, professor, chair of Economics
Institute for the service sector and entrepreneurship (Branch)
Don State Technical UniversityRussia, Shakhty
E-mail: breclavceva_na@mail.ru

Shcherbakova O.A.,
Candidate of Economic Sciences, senior lecturer, chair of Economics
Institute for the service sector and entrepreneurship (Branch)
Don State Technical UniversityRussia, Shakhty
E-mail: sherbakova-oa@yandex.ru

Mikhailova N.V.,
chief accountant, LLC "Shakhty Electrical assembly commissioning management"
Russia, Shakhty
E-mail: breclavceva_na@mail.ru

NEW IN ACCOUNTING OF RESTRUCTURE BUDGETARY INSTITUTIONS

The article reflects the actual issues of accounting in budgetary institutions, in particular relating to accounting, valuation, reporting especially valuable movable property. The basic regulations on accounting in budgetary institutions. It reflects the list of property that is included in especially valuable movable property of autonomous institutions or budget, for which the institution does not have the right to self-regulation. Also disclosed issues relating to finance maintenance of the property of educational institutions, in particular, subsidies as one of the main types of financial support for higher education institutions.

Keywords: especially valuable movable property, budget organization, accounting, off- balance sheet, intangible asset.

Vasilyeva Marina Vladimirovna,
Doctor of Economics, associate professor of Auditing and control Chair
Financial University under the Government of the Russian Federation,
Russia, Moscow,

THE PERFORMANCE AUDIT IN THE SYSTEM OF STATE FINANCIAL CONTROL

The main objective of the audit of the use of public funds, as a form of state financial control, is to assist the inspection bodies of executive power, government and other organizations to improve the efficiency of use of budgetary funds.

Keywords: performance audit, budget, state financial control.

Demina Irina Dmitrievna,
Doctor of Economics, professor, Chair of Management Accounting
Financial University under the Government of the Russian Federation,
Russia, Moscow,
E-mail: Demina_id@mail.ru

FEATURES OF FIXED ASSETS ACCOUNTING IN THE COMMERCIAL ORGANIZATION IN 2015

Based on recent legislative changes in the field of accounting and tax accounting of fixed assets, including real estate, the features of their accounting and the formation of the accounting (financial) reporting in 2015 (creation of the original value of fixed assets, depreciation, revaluation of fixed assets etc.).

Keywords: of PBU 6/01 "Accounting of fixed assets", the initial cost, real estate, the state fee, the investment assets, especially of depreciation, liquidation liabilities accounting of fixed assets in the event of sale, revaluation of property, plant and equipment costly repairs.

Motorin Anton Leonidovich,
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the chair
«Accounting, tax and economic security»,
Volga State University of Technology
Russia, Yoshkar-Ola
E-mail: Kbua@inbox.ru

Grebneva Marina Valerevna
student of group zECOm-21,
chair «Accounting, tax and economic security»,
Volga State University of Technology
Russia, Yoshkar-Ola
E-mail: Kbua@inbox.ru

MANAGEMENT REPORTING AND ITS ROLE IN THE INNOVATIVE DEVELOPMENT OF ORGANIZATION

The article presents the theoretical - methodological basis of management accounting and internal reporting. In particular, it shows the basic elements and tools of management reporting; different points of view - interpretations of internal reporting, its contents, requirements and methods of formation, and also noted its role in the innovative development of the management of the organization

Keywords: management reporting, innovative development, management of the organization.

Ovechkina Olga Nikodimovna,
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the chair
«Accounting, tax and economic security»,
Volga State University of Technology
Russia, Yoshkar-Ola
E-mail: Kbua@inbox.ru
Rybakova Galina Ivanovna,
master student, Volga State University of Technology
Russia, Yoshkar-Ola
E-mail: kbua@inbox.ru

PROBLEMS OF ANALYSIS AND EVALUATION ORGANISATIONS FINANCIAL CONDITION

The article discusses the concept «financial condition of organization», the traditional approaches to the analysis and evaluation of the financial condition and problems in their application in organizations, as well as their solutions.

Keywords: financial condition, analysis and evaluation, performance indicators, controlling.

Pozdeev Valery Leonidovich,
doctor of economical science, professor of the chair
«Accounting, tax and economic security», Volga State University of Technology
Russia, Yoshkar-Ola
E-mail: Kbua@inbox.ru

Ezhova Aleksandra Sergeevna,
master student, Volga State University of Technology
Russia, Yoshkar-Ola
E-mail: kbua@inbox.ru

BASIC CONCEPTS OF PREDICTIVE ANALYTICS

This article discusses the basic tasks predictive analysis, the factors that affect the performance of economic activity. Also provides a brief description of forecasting methods.

Keywords: predictive analysis, the method of budgeting, a method of trial balance, extrapolation, expertise, economic analysis.

Pozdeev Valery Leonidovich,
doctor of economical science, professor of the chair
«Accounting, tax and economic security», Volga State University of Technology
Russia, Yoshkar-Ola
E-mail: Kbua@inbox.ru

Sharipova Alfiya Ildusovna,
master student, Volga State University of Technology
Russia, Yoshkar-Ola
E-mail: kbua@inbox.ru

THE ROLE OF ACCOUNTING POLICIES IN THE FORMATION OF FINANCIAL RESULTS

The article deals with the role and content of the accounting policies, the methodical alternative accounting policies that directly affect the financial results.

Keywords: accounting policies, elements of accounting policy, financial result.

Tsaregorodcev Evgeny Leonidovich,
senior state tax inspector,
IFTS of Russia in the city of Yoshkar-Ola
master student, Volga State University of Technology
Russia, Yoshkar-Ola
E-mail: lTriatlonist@mail.ru

ORGANIZATION OF CONTROL MEASURES FOR USE OF CASH REGISTERS AND FORMS OF STRICT ACCOUNTABILITY

The system of tax control to develop existing and new forms of its realization. Questions to control the use of taxpayers cash registers in cash settlements are an integral part of tax audits. The article deals with the organizational issues of operational control over the use of cash registers and recommendations for improving the growth of its effectiveness.

Keywords: tax audit, taxpayer, control steps, forms of control, control methods.